
بسم الله الرحمن الرحيم

تابستان ۱۴۰۴

فصلنامه علمی تخصصی

مجله راهبردهای حسابداری

نشریه‌ای علمی در حوزه حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی



اشاره

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری از همه، اساتید، دانشجویان و فعالان در رشته های حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، مهندسی مالی و رشته مدیریت مرتبط برای نوشتن مقالات علمی و مشارکت در نشر مطالب مفید، دعوت می‌کند.

مشارکت در نشر علم یک فعل فرهنگی و زکات دانشن محسوب می‌شود.

راهبردهای حسابداری قصد دارد از مجله علمی تخصصی به علمی پژوهشی تبدیل شود.



صادر کننده مجوز: دانشگاه تهران

صاحب امتیاز: انجمن علمی دانشجویی حسابداری

مدیر مسئول: حیدر ربیعی

سردبیر: حیدر ربیعی

ویراستار: حیدر ربیعی

صفحه آرا: حیدر ربیعی

کارشناس نشریات علمی دانشجویی: سرکار خانم مریم شریفی دانا

گرافیست و طراح جلد: حیدر ربیعی

مشاور علمی و سریرست داوران: جناب دکتر محمدرضا مهربان پور

هیئت داوران: حیدر ربیعی

شماره مجوز فصلنامه: ۶۲۹۲۲/۱۳۲

دوره: دوم

شماره: هفتم

تابستان ۱۴۰۴

دانشگاه تهران

قم، دانشکدگان فارابی،
دانشکده مدیریت و حسابداری

09120480471

alrabiei@ut.ac.ir

https://accstrategysj.ut.ac.ir/



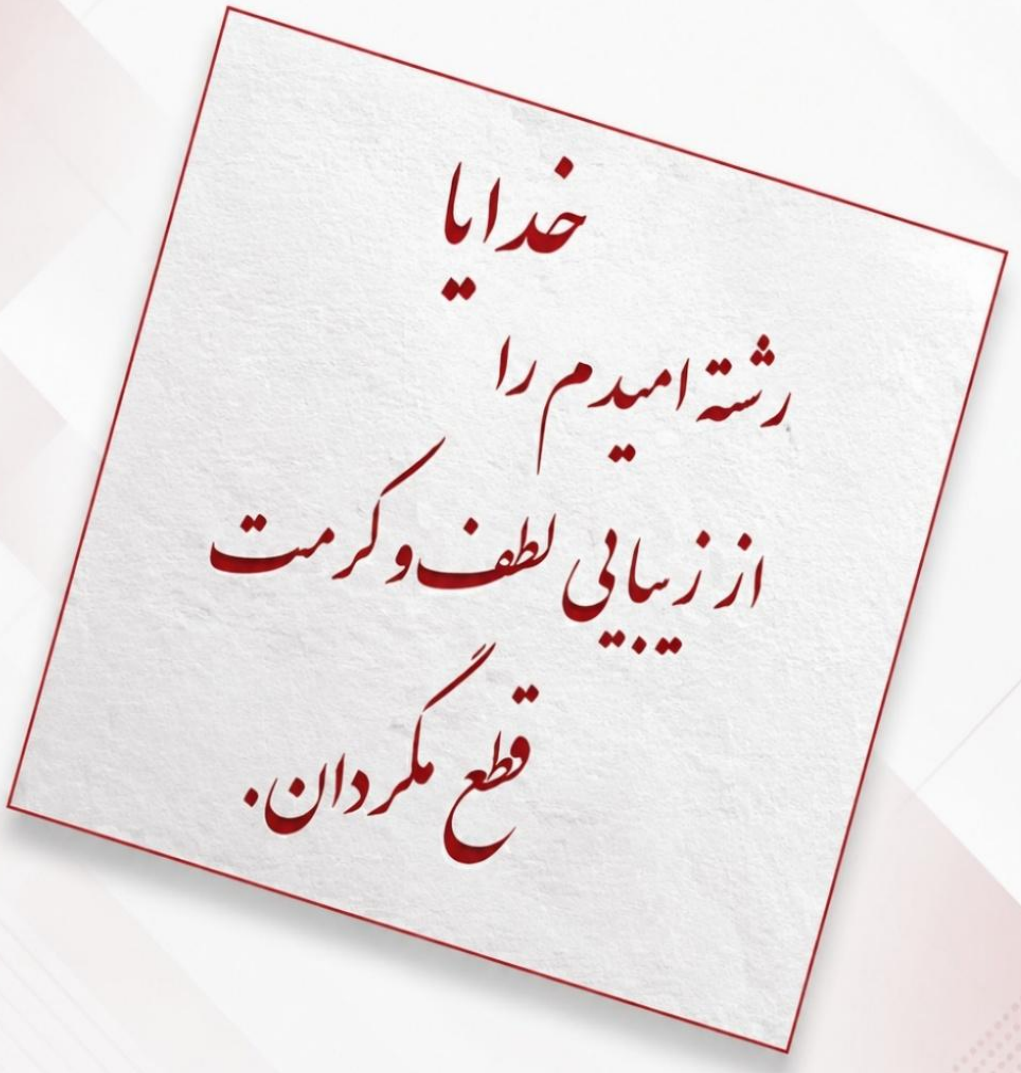
راهبردهای حسابداری مجموعه‌ای از دیدگاه‌ها، تحلیل‌ها و نوشته‌های علمی در حوزه حرفه حسابداری، مباحث مالی، حسابرسی و موضوعات میان‌رشته‌ای است. این مجموعه، همانند یک دانشنامه پویا، در بازه‌های زمانی کوتاه و به‌صورت مستمر، تازه‌ترین مطالب و اندیشه‌ها را به‌گونه‌ای روشن و جامع در برابر دیدگان خوانندگان قرار می‌دهد.

«راهبردهای حسابداری» آغازگر هر گفت‌وگوی علمی در حوزه‌های حسابداری، حسابرسی، مالی و اقتصاد است؛ گفت‌وگویی که با عمق نگاه و اندیشه، و با اتکاء به توان قلم نویسندگان شکل می‌گیرد و می‌کوشد مشاهده‌ها و تحلیل‌ها را بی‌طرفانه و استوار بر صفحه بنشاند.

یادداشت سردبیر

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری

دوره دوم، شماره هفتم تابستان سال ۱۴۰۴





alrabiei@ut.ac.ir

یادداشت سردبیر

با سپاس از همراهی نویسندگان، داوران و خوانندگان فرهیخته، انتشار شماره هفتم از دوره دوم فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری فرصتی ارزشمند برای بازخوانی جایگاه حسابداری و حسابرسی در پاسخ‌گویی به نیازهای متنوع محیط‌های اقتصادی و سازمانی امروز فراهم کرده است. مقالات این شماره، با وجود تنوع موضوعی، در یک نقطه مشترک به هم می‌رسند: ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری از مسیر شفافیت، اتکاپذیری اطلاعات، کارایی فرایندها و پایبندی به اصول حرفه‌ای. این هم‌نشینی موضوعات نشان می‌دهد که حسابداری در عصر کنونی، صرفاً یک نظام ثبت و گزارش نیست، بلکه ابزاری راهبردی برای هدایت عملکرد، کاهش عدم‌اطمینان و تقویت اعتماد در سطوح مختلف بنگاهی و نهادی است.

در مقاله نخست با عنوان «انواع اظهارات حسابرسی، تحلیل، مقایسه و اهمیت در تصمیم‌گیری»، به یکی از بنیادی‌ترین خروجی‌های فرایند حسابرسی مستقل پرداخته شده است؛ یعنی نحوه اظهارنظر حسابرس و اثر آن بر برداشت استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. مقایسه میان اظهارنظر مقبول، مشروط، مردود و عدم‌اظهارنظر، یادآور آن است که گزارش حسابرسی تنها یک سند فنی نیست، بلکه حامل پیام‌هایی مهم درباره میزان اتکای ذی‌نفعان به اطلاعات مالی است. در همین راستا، مقاله دوم با تمرکز بر رابطه میان محافظه‌کاری حسابداری، اهرم مالی و طرح‌های مالیاتی، نشان می‌دهد که سیاست‌های حسابداری چگونه می‌توانند بر رفتارهای مالی و تصمیمات راهبردی شرکت‌ها اثر بگذارند. نتیجه این بحث برای مدیران، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان روشن است: کیفیت سیاست‌های مالی و سطح بدهی، هر دو در شکل‌دهی به رفتار گزارشگری و الزامات مالیاتی نقش تعیین‌کننده دارند.

از سوی دیگر، مقاله «نقش حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مالی و تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری» بر اهمیت کاربردی حسابداری در محیط‌های رقابتی و خدمات‌محور تأکید دارد. در صنایعی مانند گردشگری و هتلداری که با نوسان تقاضا، حساسیت قیمتی و محدودیت منابع مواجه‌اند، اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند زمینه‌ساز تصمیم‌گیری‌های دقیق‌تر در حوزه کنترل هزینه، مدیریت درآمد، ظرفیت‌سنجی و قیمت‌گذاری باشد. این مقاله به‌درستی نشان می‌دهد که اگر داده‌های مدیریتی به‌موقع، معتبر و تحلیل‌پذیر نباشند، حتی بهترین برنامه‌های عملیاتی نیز ممکن است به نتیجه مطلوب نرسند. از همین منظر، حسابداری مدیریت نه یک ابزار فرعی، بلکه یکی از پایه‌های افزایش کارایی در سازمان‌های امروزی است.

در ادامه، مقاله «تأثیر شفافیت اطلاعات حسابداری بر سرمایه در گردش شرکت‌ها با تأکید بر نقش اعتبار تجاری در بازار» بر پیوند میان کیفیت افشا و کارایی عملیاتی شرکت‌ها تمرکز دارد. یافته‌های این پژوهش، بار دیگر اهمیت شفافیت را در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و بهبود وضعیت سرمایه در گردش برجسته می‌کند. این موضوع به‌ویژه برای شرکت‌هایی که در بازار سرمایه فعالیت دارند، اهمیتی دوچندان دارد؛ زیرا شفافیت نه‌تنها به اعتماد سرمایه‌گذاران کمک می‌کند، بلکه می‌تواند دسترسی بهتر به منابع مالی و مدیریت کارآمدتر منابع جاری را نیز تسهیل سازد. نقش تعدیل‌گر اعتبار تجاری در این میان نیز نشان

می‌دهد که روابط مالی درون و برون‌سازمانی تا چه اندازه بر کارایی مالی اثرگذارند.

مقاله «بررسی نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقاء کارآیی و بهبود عملکرد مالی بانک‌های دولتی ایران» زاویه‌ای دیگر از نظارت و بهبود عملکرد را برجسته می‌سازد. حسابرسی عملیاتی، برخلاف رویکرد صرفاً انطباق‌محور، به ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فرآیندها می‌پردازد و از این رو می‌تواند نقش مهمی در اصلاح ساختارها و ارتقای بهره‌وری داشته باشد. پرداختن به این موضوع در صنعت بانکداری دولتی، با توجه به حساسیت بالای این بخش در اقتصاد کشور، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. این مقاله یادآور می‌شود که حسابرسی زمانی بیشترین اثر را دارد که از کنترل گذشته فراتر رود و به ابزاری برای بهبود مستمر تبدیل شود.

در پایان، مقاله «سرقفلی در صورت‌های مالی تلفیقی» به یکی از پیچیده‌ترین و تخصصی‌ترین مباحث حسابداری مالی می‌پردازد. سرقفلی، به‌عنوان مفهومی مبتنی بر ارزش‌گذاری و تلفیق، همواره محل بحث‌های نظری و عملی بوده است. بررسی این موضوع در چارچوب صورت‌های مالی تلفیقی، نشان‌دهنده اهمیت گزارشگری واقع‌گرایانه و منطبق با استانداردهای بین‌المللی است. در دنیای کسب‌وکارهای گروهی و چندلایه، نحوه شناسایی و ارائه سرقفلی تأثیر مستقیمی بر شفافیت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی دارد و از این رو، توجه به آن برای پژوهشگران و متخصصان حرفه‌ای ضروری است.

در مجموع، مقالات این شماره تصویری روشن از دغدغه‌های اصلی حرفه حسابداری ارائه می‌دهند: اعتبار اظهارنظر حسابرس، اثر سیاست‌های حسابداری بر رفتار مالی، نقش اطلاعات مدیریتی در تصمیم‌سازی، اهمیت شفافیت در کارایی عملیاتی، کارکرد حسابرسی عملیاتی در بهبود عملکرد و چالش‌های گزارشگری تلفیقی. این مجموعه، نشان می‌دهد که حسابداری در جهان امروز، در نقطه تلاقی علم، مدیریت، نظارت و اخلاق قرار دارد و نقش آن در هدایت تصمیمات اقتصادی بیش از هر زمان دیگری تعیین‌کننده شده است.

مرور مقالات این شماره نشان می‌دهد که مسائل روز حسابداری را نمی‌توان به صورت جزیره‌ای و منفک از یکدیگر دید. حسابداری مالی، حسابرسی، افشا و تلفیق، حسابداری مدیریت و بهای تمام‌شده . . .، همگی اجزای یک منظومه واحدند که هدف نهایی آن، افزایش قابلیت اتکای اطلاعات، بهبود تصمیم‌گیری و تقویت اعتماد در فضای اقتصادی است. از این منظر، هر یک از مقالات این شماره، بخشی از یک گفت‌وگوی بزرگ‌تر را شکل می‌دهند: گفت‌وگویی درباره اینکه حسابداری در دنیای امروز چگونه می‌تواند همزمان علمی دقیق، ابزاری مدیریتی، سازوکاری نظارتی و حرفه‌ای اخلاق‌محور باقی بماند.

در پایان، از همه نویسندگان محترم، داوران گرامی، اعضای هیئت تحریریه و همکاران اجرایی فصلنامه که در فراهم‌سازی این شماره تلاش کرده‌اند، صمیمانه سپاسگزاری می‌کنم. امید است این شماره بتواند برای استادان، پژوهشگران، دانشجویان و فعالان حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، منبعی سودمند برای اندیشه، آموزش و تصمیم‌گیری باشد و گامی دیگر در مسیر اعتلای دانش و عمل در این حوزه بردارد.

حیدر ربیعی

سردبیر مجله راهبردهای حسابداری

فصلنامه علمی تخصصی

فهرست

انواع اظهاررات حسابرسی، تحلیل، مقایسه و اهمیت در تصمیم گیری..... ۱

تاثیر ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و اهرم مالی با طرح‌های مالیاتی ۲۵

نقش حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مالی و تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری: تأکید بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری....۴۳

تأثیر شفافیت اطلاعات حسابداری بر سرمایه در گردش شرکت‌ها با تأکید بر نقش اعتبار تجاری در بازار ۱۰۵

بررسی نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقاء کارآیی و بهبود عملکرد مالی بانک‌های دولتی ایران ۱۲۵

سرقفلی در صورت های مالی تلفیقی ۱۵۳

انواع اظهارات حسابرسی: تحلیل، مقایسه و اهمیت در تصمیم‌گیری

حسین اجلال زاده [۱]
مریم سهرابی [۲]
کبری سهرابی [۳]

چکیده

این مقاله به ارائه دیدگاهی جامع درباره انواع اظهارات حسابرسی می‌پردازد که در گزارش‌های حسابرسی نقش اساسی ایفا می‌کنند. هدف این مقاله، تحلیل و مقایسه دقیق این اظهارات، با توجه به استانداردهای حسابرسی معتبر، و بررسی اهمیت آن‌ها در فرآیند تصمیم‌گیری است.

در این مقاله، انواع اصلی اظهارات حسابرسی شامل اظهارنظر مقبول، اظهارنظر با قید، اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر به تفصیل شرح داده می‌شوند. هر یک از این اظهارات با توجه به شواهد حسابرسی، محدودیت‌ها و عوامل مؤثر، به طور کامل مورد بررسی قرار می‌گیرند. همچنین، مقایسه‌ای بین این اظهارات ارائه شده و در نهایت، تأثیر آن‌ها بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان مالی مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

این مقاله با هدف ارائه یک مرجع جامع و کاربردی برای دانشجویان حسابداری، حسابرسان و سایر متخصصان حوزه مالی تدوین شده است. یافته‌های این تحقیق می‌تواند به بهبود درک از گزارش‌های حسابرسی و ارتقای کیفیت فرآیند حسابرسی کمک کند. روش تحقیق در این مقاله شامل بررسی متون تخصصی، استانداردهای حسابرسی و مطالعات موردی است.

کلید واژه: اظهارات حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، گزارش حسابرسی، تصمیم‌گیری مالی، تحلیل حسابرسی

---

[۱] دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی
[۲] کارشناسی ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت
[۳] کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور.

مقدمه

آنچه که به عنوان حسابرسی بین عموم افراد جامعه رایج می‌باشد و در اولین برخورد با کلمه حسابرس یا حسابرسی به ذهن تداعی میشود، حسابرسی مستقل میباشد، در حالی که خدمات حسابرسان تنها به حسابرسی صورت های مالی محدود نشده و حسابرسان میتوانند طیف خدماتی شامل خدمات اطمینان بخش و غیر اطمینان بخش ارائه بکنند. خدمات اطمینان بخش خدمات حرفه ای مستقلی است که کیفیت خدمات اطلاعات را برای تصمیم گیری افزایش میدهد، برخی از این خدمات عبارت اند از

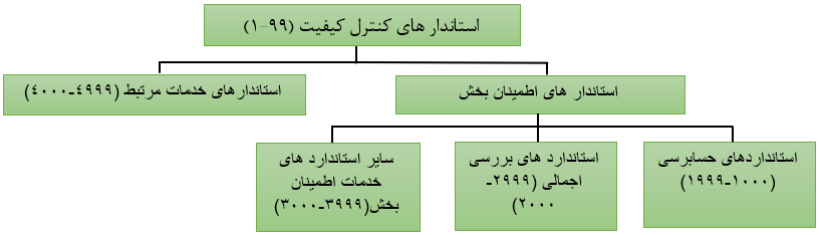
- حسابرسی صورت های مالی
- بررسی اجمالی صورت های مالی
- رسیدی به اطلاعات مالی آتی
- رسیدگی به طرح های توجیهی افزایش سرمایه

همچنین موسسات حسابرسی خدمات متعدد دیگری را نیز ارائه میکنند که در دامنه خدمات اطمینان بخش قرار نمیگرید و از آن ها به عنوان خدمات مرتبط یاد میشود نمونه ای از این خدمات عبارت اند از:

- اجرای روش های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی آتی
- تنظیم اطلاعات مالی آتی
- خدمات مالیاتی و مشاوره مدیریت

لازم به ذکر است طبق آیین رفتار حرفه ای مصوب سازمان حسابرسی، حسابرس به طور همزمان نمیتواند تنظیم صورت های مالی و هم حسابرسی آن را بپذیرد. اما اگر حسابرس مستقل، عهده دار ارائه خدمات مشاوره ای یا طراحی سیستم های اطلاعاتی به یک صاحبکار باشد، مینواند خدماتی که مستلزم اظهار نظر حرفه ای هست را بپذیرد اما باید ضمن رعایت دقیق اصول و ضوابط حسابرسی، آن گونه عمل کند که به صلاحیت حرفه ای و استقلال وی خدشه وارد نشود.

ساختار کلی استاندار های حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخش و خدمات مرتبط به صورت زیر میباشد:



شکل شماره ۱: ساختار استانداردهای حسابرسی

بررسی اجمالی صورتهای مالی

یکی از از خدمات اطمینان بخشی که ممکن است از حسابرس درخواست شود، بررسی اجمالی صورتهای مالی سالانه یا میان دوره‌ای است. منظور از اطلاعات مالی میان دوره ای اطلاعاتی است که طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می شود و در برگیرنده مجموعه کامل یا فشرده صورتهای مالی برای دوره ای کوتاه تر از سال مالی واحد تجاری است. هدف از بررسی اجمالی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند بر اساس رسیدگی هایی که به مراتب محدودتر از حسابرسی است و تمام شواهد لازم و کافی را برای حسابرسی صورتهای مالی تامین نمی کند، چنین نظر دهد که به مورد یا موارد با اهمیتی که حاکی از انحراف از استانداردهای حسابداری باشد، برخورد نکرده است .

نوع اطمینان در بررسی اجمالی صورتهای مالی

در بررسی اجمالی، اطمینان محدود (سلبی) داده میشود. یعنی حسابرس با بررسی اجمالی، در سطحی محدود اطمینان میدهد که صورتهای مالی مورد بررسی وی عاری از تحریف با اهمیت است. این اطمینان صریح و به شکل منفی (سلبی) اظهار میشود. دلیل آن نیز مشخص است بررسی اجمالی در مقایسه با حسابرسی برای کسب اطمینان معقول از نبود تحریف با اهمیت در اطلاعات مالی میان دوره ای طراحی نمی شود. اظهار نظر به شکل منفی (سلبی) هنگامی که گزارش مقبول است اینگونه بیان میشود:

"بر اساس بررسی اجمالی انجام شده این موسسه به مواردی که حاکی از عدم ارائه مطلوب صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری باشد برخورد نکرده است."

اصول کلی حاکم بر بررسی اجمالی صورتهای مالی

حسابرس در بررسی اجمالی صورتهای مالی باید "آیین رفتار حرفه‌ای" را رعایت کند. اصول آیین رفتار حرفه‌ای‌حاکم بر مسئولیتهای حرفه‌ای حسابرس به شرح زیر است:

الف) استقلال

ب) درستکاری

پ) بیطرفی

ت) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

ث) رازداری

ج) رفتار حرفه‌ای

چ) اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط

روش‌ها و شواهد

حسابرس به منظور بیان اطمینان محدود در گزارش بررسی اجمالی باید از نوع فعالیت واحد اقتصادی، شامل توجه به ساختار سازمانی واحد اقتصادی سیستمهای حسابداری ویژگیهای عملیاتی و نوع و ماهیت دارایی ها، بدهی ها، درآمدها و هزینه های آن شناخت کافی به دست آورد یا شناخت خود را به هنگام کند. سپس، شواهد کافی و قابل قبولی را عمدتا از طریق پرس وجو و روشهای تحلیلی به دست آورد. بررسی اجمالی معمولا مستلزم آزمون سوابق حسابداری از طریق وارسی مشاهده یا دریافت تأییدیه نمیباشد. همچنین حسابرس باید تاییدیه مدیران را دریافت کند و صورتهای مالی را با توجه به اطلاعاتی که به دست آورده است مطالعه کند تا از انطباق صورت های مالی با مبنای حسابداری مربوط اطمینان به دست آورد.

پرس و جوها عمدتا از مسئولین امور مالی و حسابداری و معمولاً در خصوص موارد زیر است.اصول و رویه های حسابداری واحد مورد رسیدگی، روشهای ثبت طبقه بندی و تلخیص معاملات گردآوری اطلاعات برای افشا در صورت های مالی و تهیه صورت های مزبور، کلیه مندرجات با اهمیت صورت های مالی، مصوبات مجامع عمومی سهامداران، هیات مدیره کمیته های هیأت مدیره و سایر جلساتی که می تواند بر صورت های مالی

اثر داشته باشد البته اگر این موارد در دسترس باشد حسابرس آن ها را اخذ و مطالعه می کنند، پرس و جو از مسئولین امور مالی واحد مورد رسیدگی درباره مواردی چون ثبت کلیه معاملات و عملیات و سایر رویدادهای مالی در دفاتر تهیه صورتهای مالی بر اساس مبنای حسابداری مربوط تغییرات به وجود آمده در فعالیت های تجاری واحد مورد رسیدگی و اصول و رویه های حسابداری آن و کلیه پرسش هایی که در اجرای روش های بالا پدید آمده است، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه که ممکن است موجب تعدیل صورت های مالی با افشا در آن شود .

چنانچه حسابرس به این باور باشد که اطلاعات مورد بررسی اجمالی وی احتمالاً دارای تعریف با اهمیت است. باید روش های اضافی شامل پرس و جوهای بیشتر را اجرا کند یا روشهای بررسی را گسترش دهد تا بتوانند تردید خود را بر طرف و اطمینان محدودی فراهم نماید یا ضرورت تحویل گزارش را برای خود مشخص کند .

ملاحظات مهم در بررسی اجمالی

در بررسی اجمالی باید به موضوعات زیر توجه داشت

- بررسی اجمالی ممکن است توجه حسابرس را به نکات عمده موثر بر اطلاعات صورت های مالی و جذب کنند. اما تمام شواهدی را که برای یک کار حسابرسی لازم است، فراهم نمی کنند.
- بررسی اجمالی صورتهای مالی از لحاظ کشف و افشای اشتباهات و اعمال غیر قانونی یا سایر تخلفات، ماند تقلب یا اختلاس نمی تواند قابل اتکا باشد .
- بررسی اجمالی صورت های مالی به منزله حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی نیست و بنابراین، اظهار نظر حسابرسی نیز ارائه خواهد شد. حسابرس به منظور تاکید بر این نکته و جلوگیری از هر گونه برداشت نادرست می تواند به این موضوع نیز اشاره کند که بررسی اجمالی، الزامات قانونی و نیازهای اشخاص ثالث به حسابرسی را براورده نمیکند.
- حسابرس باید در تمامی مراحل بررسی اجمالی تردید و قضاوت حرفه ای خود را بکار گیرد.

- حسابرس در بررسی اجمالی صورتهای مالی باید موضوع اهمیت را همان گونه مورد توجه قرار دهند که در حسابرسی صورتهای مالی به آن می پردازد با وجودی که احتمال کشف نشدن تحریف ها در بررسی اجمالی بیش از حسابرسی است. قضاوت درباره اهمیت به سطح اطمینان فراهم شده مربوط نیست، بلکه به اطلاعاتی که حسابرس است به آن گزارش می دهد و نیازهای اتکا کنندگان به آن اطلاعات، بستگی دارد.
- حسابرس اجرا کننده بررسی اجمالی میان دوره ای، حسابرسی صورتهای مالی سالانه واحد تجاری را نیز به عهده دارد در چنین مواردی، حسابرس ممکن است برای سهولت و کارایی بیشتر برخی روشهای حسابرسی را به طور هم زمان با بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره ای اجرا کند. برای مثال اطلاعات به دست آمده از مطالعه صورت جلسات هیئت مدیره در ارتباط با بررسی اجمالی اطلاعات مالی میان دوره ای ممکن است در حسابرسی سالانه نیز مورد استفاده قرار گیرد؛ یا به اجرای روشهای حسابرسی در مورد معاملات عمده یا غیر عادی واقع شده طی دوره، مانند ترکیب تجاری، تجدید ساختار یا معاملات عمده فروش، بپردازد.
- بررسی اجمالی اطلاعات مالی معمولاً مستلزم اثبات نتایج پرس و جو درباره دعاوی حقوقی یُا ادعاها نیست. از این رو معمولاً درخواست تأییدیه از وکیل حقوقی واحد تجاری ضرورت ندارد. اما چنانچه حسابرس به دلیل وجود دعاوی حقوقی یا ادعاها نسبت به ارائه مطلوب اطلاعات مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تردید کند و بر این باور باشد که امکان دارد وکیل حقوقی واحد تجاری در این باره اطلاعات داشته باشد. تماس مستقیم با وی ممکن است ضرورت یابد.
- حسابرس باید سایر اطلاعات همراه اطلاعات مالی را به منظور کسب اطمینان از نبود مغایرت با اهمیت با صورت های مالی میان دوره مطالعه کند. چنانچه حسابرس مغایرت با اهمیتی را شناسایی کند، ضرورت اصلاح اطلاعات مالی

میان دوره ای با سایر اطلاعات را ارزیابی میکند. اگر اصلاح اطلاعات مالی میان دوره ای ضرورت داشته باشد و مدیریت از انجام آن خودداری کند حسابرس آثار آن را بر گزارش بررسی اجمالی مورد توجه قرار می دهد. چنانچه اصلاح سایر اطلاعات ضرورت داشته باشد و مدیریت از انجام آن خودداری کند. حسابرس درج یک بند اضافی برای توضیح مغایرت با اهمیت یا اقدامات دیگری چون خودداری از صدور گزارش بررسی اجمالی یا کناره گیری از کار را مورد توجه قرار میدهد.

- حسابرس باید درباره شناسایی همه رویدادهای واقع شده از تاریخ ترازنامه تا تاریخ گزارش بررسی اجمالی که ممکن است مستلزم تعدیل اطلاعات مالی میان‌دوره‌ای یا افشا در آن باشد، پرس و جو کند. حسابرس برای شناسایی رویدادهای پس از تاریخ گزارش بررسی اجمالی، ملزم به اجرای روشهای دیگری نیست.

اظهار نظر تعدیل شده

اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی در چارچوب اطمینان محدود بر اساس استاندارد بررسی اجمالی صورت های مالی به طور مختصر در جدول ذیل ارائه شده است.

موضوع	اظهارنظر
عدم وجود تحریف یا محدودیت	ارائه اطمینان محدود به شکل منفی (سلبی)
وجود تحریف با اهمیت اما غیر فراگیر	ارائه اظهارنظر مشروط در چارچوب اطمینان محدود
وجود تحریف با اهیمت و فراگیر	ارائه اظهارنظر مردود
وجود محدودیت با اهمیت در دامنه مورد رسیدگی	اظهارنظر مشروط
وجود محدودیت اساسی به نحوی که هیچ گونه اطمینانی نتوان داد.	عدم اظهارنظر

جدول شماره ۱: نحوه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی

اطلاع رسانی در بررسی اجمالی صورتهای مالی میان دوره ای

چنانچه حسابرس با اجرای بررسی اجمالی اطلاعات مالی به این نتیجه برسد که برای ارائه مطلوب اطلاعات مالی از تمام جنبه های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری تعدیل با اهمیتی ضرورت دارد باید این موضوع را در اولین فرصت ممکن به سطح مناسبی از مدیریت اطلاع دهد. در مواردی که به قضاوت حسابرس مدیریت در زمان معقولی پاسخ مناسب را ندهد حسابرس باید ارکان راهبری واحد تجاری را از این موضوع آگاه کند. اطلاع رسانی در اولین فرصت ممکن به طور شفاهی یا کتبی انجام می شود. تصمیم حسابرس درباره نحوه اطلاع رسانی متأثر از عواملی مانند ماهیت حساسیت و اهمیت موضوعات مورد نظر و زمان این گونه اطلاع رسانی است چنانچه اطلاع رسانی بطور شفاهی انجام شود حسابرس آن را مستند میکند. در مواردی که به قضاوت حسابرس ارکان راهبری واحد تجاری در زمان معقولی پاسخ مناسب را ندهند حسابرس باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد

الف) ضرورت تعدیل گزارش یا

ب) امکان کناره گیری از کار بررسی اجمالی و امکان کناره گیری از حسابرسی صورتهای مالی سالانه

رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

اطلاعات مالی آتی یعنی اطلاعات مالی که مبتنی بر مفروضاتی درباره رویدادهای آتی و اقدامات احتمالی واحد مورد رسیدگی است. این اطلاعات از لحاظ ماهیت بسیار ذهنی است و تهیه آن مستلزم اعمال قضاوت قابل توجه است. اطلاعات مالی آتی میتواند به یکی از اشکال زیر یا ترکیبی از آنها باشد:

۱. اطلاعات مالی پیش بینی شده، یعنی اطلاعات مالی آتی تهیه شده بر مبنای مفروضاتی درباره رویدادهای آتی که مدیریت انتظار دارد رخ دهد و اقداماتی که مدیریت در تاریخ تهیه اطلاعات انتظار دارد در آینده انجام دهد (مفروضات بهترین برآورد).

۲. اطلاعات مالی فرضی یعنی اطلاعات مالی آتی که بر اساس یکی از مبانی زیر تهیه شده است:

الف) مفروضات ذهنی درباره رویدادهای آتی و اقدامات مدیریت که لزوماً انتظار وقوع آنها نمی رود، مانند مفروضاتی که برخی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری یا در هنگام بررسی تغییر عمده در نوع عملیات خود در نظر می گیرند.

ب) ترکیبی از مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی

اطلاعات مالی آتی میتواند شامل مجموعه صورتهای مالی یکی از صورتهای مالی یا یک یا چند عنصر صورت های مالی باشد و ممکن است برای مقاصد زیر تهیه شود:

الف) به عنوان ابزار مدیریتی درون سازمانی برای مثال کمک به ارزیابی یک سرمایه گذاری احتمالی

ب) برای ارائه به اشخاص ثالث

شایان توجه است، مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات مالی آتی، شامل مشخص کردن و افشای مفروضات زیربنای آنها، به‌عهده مدیریت است. به‌منظور افزایش اعتبار اطلاعات مالی آتی، برای استفاده اشخاص ثالث یا هدفهای داخلی، ممکن است از حسابرس درخواست شود اطلاعات مزبور را رسیدگی و درمورد آن گزارش ارائه کند.

مقاصد تهیه اطلاعات مالی آتی

اطلاعات مالی آتی می تواند شامل مجموعه صورتهای مالی یکی از صورتهای مالی یا یک یا چند عنصر صورتهای مالی باشد و ممکن است برای مقاصد: به عنوان ابزار مدیریتی درون سازمانی برای مثال کمک به ارزیابی یک سرمایه گذاری احتمالی و یا برای ارائه به اشخاص ثالث به عنوان مثال در گزارش توجیهی هیئت مدیره برای افزایش سرمایه، در اعلامیه پذیره نویسی به منظور ارائه اطلاعات درباره انتظارات آتی به سرمایه گذاران بالقوه، در گزارش سالانه برای ارائه اطلاعات به سهامداران مراجع ذی صلاح قانونی و سایر اشخاص ذی نفع ،در گزارشی برای آگاهی اعتبار دهندگان که ممکن است شامل مواردی چون جریان وجوه نقد پیش بینی شده باشد تهیه شود.

هنگامی که مفروضات کاملاً غیر واقع بینانه است یا حسابرس بر این باور است که اطلاعات مالی آتی برای استفاده مورد نظر نامناسب است وی باید از پذیرش کار خودداری یا از آن کناره گیری کند .

موضوعاتی که در رسیدگی به اطلاعات مالی باید مورد توجه قرار گیرد

حسابرس در رسیدگی به اطلاعات مالی آتی باید شواهد مناسب و کافی درباره موارد زیر کسب کند:

الف) و نامعقول نبودن مفروضات بهترین برآورد مدیریت که زیربنای اطلاعات مالی آتی است و سازگاری مفروضات ذهنی با هدف اطلاعات

ب) تهیه اطلاعات مالی آتی برمبنای مفروضات مربوط به نحو مناسب

پ) ارائه اطلاعات مالی آتی به نحو مناسب و افشای کافی مفروضات با اهمیت از جمله تفکیک روشن مفروضات بهترین برآورد و مفروضات ذهنی

ت) تهیه اطلاعات مالی آتی به طور یکنواخت با صورتهای مالی تاریخی و با استفاده از رویه های حسابداری مناسب .

اطمینان بخشی حسابرس درباره اطلاعات مالی آتی

اطلاعات مالی آتی به رویدادها و اقداماتی مربوط میشود که هنوز واقع نشده و ممکن است واقع نشود. گرچه ممکن است شواهدی به منظور پشتیبانی از مفروضات زیربنای تهیه اطلاعات مالی آتی در دسترس باشد، اما این گونه شواهد، خود مربوط به آینده است و از این رو به دلیل ماهیت نظری با شواهد معصول قابل دسترس در حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی متفاوت است. بنابراین حسابرس نمی تواند درباره تحقق نتایج نشان داده شده در اطلاعات مالی آتی اظهار نظر کند. به علاوه با در نظر گرفتن نوع شواهد در دسترس برای ارزیابی مفروضات زیربنای تهیه اطلاعات مالی آتی حسابرس ممکن است نتواند به گونه ای متقاعد شود که درباره عاری بودن مفروضات از تحریف با اهمیت نظر مثبت اظهار کند. بنابراین حسابرس هنگام گزارشگری درباره معقول بودن مفروضات مدیریت، تنها اطمینانی در سطح متوسط ارائه می کند. با این وجود اگر حسابرس به اندازه کافی متقاعد شده باشد از اظهار اطمینان مثبت درباره مفروضات منع نشده است.

روش‌های رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

حسابرس هنگام تعیین ماهیت زمان بندی اجرا و حدود روشهای رسیدگی باید احتمال وجود تحریف عمده شناخت کسب شده در طول رسیدگیهای قبلی، صلاحیت مدیریت برای تهیه اطلاعات مالی آتی و میزان تاثیر قضاوتهای مدیریت در تهیه اطلاعات مالی آتی و کفایت و اتکاپذیری داده های زیربنای اطلاعات مالی آتی را مورد توجه قرار دهد . همچنین برای رسیدگی به اطلاعات مالی بسته به شکل اطلاعات باید موارد زیر را در نظر داشته باشد.

الف) در خصوص مفروضات بهترین برآورد منبع و اتکاپذیری شواهد پشتوانه را ارزیابی کند. شواهد مناسب و کافی برای پشتیبانی این مفروضات از منابع داخلی و خارجی کسب میشود. این شواهد شامل ارزیابی مفروضات در پرتو اطلاعات تاریخی و مبتنی بودن آنها بر برنامه هایی است که در توان واحد مورد رسیدگی می باشد

ب) در مواردی که از مفروضات ذهنی استفاده شده است. کلیه تبعات عمده این مفروضات توسط مدیریت را ارزیابی کند. برای مثال چنانچه پیش بینی رشد فروش فراتر از ظرفیت جاری واحد مورد رسیدگی باشد، لازم است. اطلاعات مالی آتی شامل سرمایه گذاری لازم برای ایجاد ظرفیت اضافی یا مخارج مربوط به راه های جایگزین برای رسیدن به فروش پیش بینی شده مانند پیش بینی انعقاد قرارداد دست دوم تولید، باشد کسب شواهد پشتوانه مفروضات ذهنی ضروری نیست اما لازم است حسابرس درباره سازگاری مفروضات با هدف های اطلاعات مالی آتی و نبود دلیلی آشکار مبنی بر واقع بینانه نبودن آن مفروضات متقاعد شود.

پ) در خصوص تهیه مناسب اطلاعات مالی آتی بر اساس مفروضات مدیریت از طریق انجام کنترل هایی چون محاسبه مجدد و بررسی سازگاری درونی متقاعد شود. سازگاری درونی یعنی هماهنگی اقدامات مورد نظر مدیریت با یکدیگر و نبود هرگونه ناسازگاری در تعیین مبالغی که بر اساس متغیرهای مشترک مانند نرخ سود تضمین شده برآورد شده است

ت) به زمینه هایی تمرکز کند که نسبت به تغییر بسیار حساس میباشد و ممکن است آثار با اهمیتی بر نتایج متعکس در اطلاعات مالی آتی داشته باشد. این موضوع بر میزان شواهد حسابرسی مناسب و همچنین بر ارزیابی حسابرس از مناسب و کافی بودن افشای اطلاعات اثر می گذارد

ث) در موارد رسیدگی به یک یا چند جزء اطلاعات مالی آتی مانند یکی از صورتهای مالی، روابط متقابل با سایر اجزای مرتبط را نیز مورد توجه قرار دهد

ج) چنانچه بخشی از دوره تحت پوشش اطلاعات مالی آتی سپری شده باشد حدود روشهای لازم برای رسیدگی به اطلاعات مالی تاریخی را مورد توجه قرار دهد. این روشها بسته به شرایط، مثلاً مدت سپری شده از دوره اطلاعات مالی آتی متفاوت خواهد بود

چ) درباره موارد استفاده اطلاعات مالی آتی کامل بودن مفروضات عمده مدیریت و پذیرش مسئولیت اطلاعات مالی آتی توسط مدیریت تاییدیه کتبی از مدیریت دریافت کند.

ارائه و افشا اطلاعات مالی آتی

اهم موارد مربوط به ارائه و افشای اطلاعات در اطلاعات مالی آتی را میتوان به موارد زیر محصور دانست. حسابرس هنگام ارزیابی ارائه و افشای اطلاعات مالی آتی لازم است علاوه بر رعایت هر گونه الزامات خاص قانونی و مقرراتی با استانداردهای حرفه ای مربوط موارد زیر را نیز مورد توجه قرار دهد. آگاه کننده بودن اطلاعات مالی آتی و گمراه کننده نبودن آن، افشای روشن رویه های حسابداری در یادداشتهای همراه اطلاعات مالی آتی که کفایت افشای مفروضات مدیریت در یادداشتهای همراه اطلاعات مالی آتی نوع مفروضات مدیریت بهترین برآورد یا ذهنی باید به روشنی مشخص شده باشد. چنانچه مفروضات مزبور به زمینه های با اهمیتی مربوط باشد که با ابهام زیاد همراه است ابهامات مزبور و میزان تأثیرپذیری نتایج از این ابهامات نیز باید به گونه ای کافی افشا شده باشد، افشای تاریخ تهیه اطلاعات مالی آتی لازم به توضیح است که مدیریت باید مناسب بودن مفروضات مزبور را به این تاریخ تأیید کند حتی اگر اطلاعات مبنای آنها طی یک دوره

زمانی گردآوری شده باشد، واضح و آشکار بودن مبانی تعیین دامنه و عدم انتخاب دامنه به گونه ای جانب دارانه یا گمراه کننده در مواردی که نتایج در اطلاعات مالی آتی به صورت دامنه ارائه شده است، افشای هر گونه تغییر در رویه های حسابداری از تاریخ آخرین صورتهای مالی تاریخی همراه با دلایل هر تغییر و آثار آن بر اطلاعات مالی آتی.

اجزای گزارش رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

گزارش حسابرس درباره رسیدگی به اطلاعات مالی آتی باید حاوی موارد زیر باشد.

الف) عنوان

ب) مخاطب

پ) مشخص کردن اطلاعات مالی آتی

ت) اشاره به استاندارد مربوط به رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

ث) تصریح این که مسئولیت اطلاعات مالی آتی شامل مفروضات زیربنای آنها با مدیریت واحد مورد رسیدگی است .

ج) در صورت نیاز اشاره به هدفهای اطلاعات مالی آتی و با هرگونه محدودیت در استفاده از آن بند گزارش در مورد اطلاعات مالی فرضی به این شکل است اطلاعات مالی آتی با هدف ... و برمبنای مفروضاتی شامل مفروضات ذهنی درباره رویدادهای آتی و اقدامات مدیریت تهیه شده است که انتظار نمی رود لزوما به وقوع بپیوندد. در نتیجه لازم است به استفاده کنندگان هشدار داده شود که اطلاعات مالی آنی برای هدف هایی جز هدف توصیف شده بکار برده نشوده.

چ) ارائه اطمینان سلبی درباره این که آیا مفروضات، مبنای معقولی را برای اطلاعات مالی اتی فراهم می کنند یا خیر

ح) اظهار نظر درباره این که آیا اطلاعات مالی این بر اساس مفروضات به گونه ای درست تهیه و طبق استانداردهای حسابداری ارائه شده است یا خیر

خ) ارائه هشدارهای مناسب درباره قابلیت دستیابی نتایج مندرج در اطلاعات مالی آتی

تعدیل گزارش رسیدگی به اطلاعات مالی آتی

هرگاه حسابرس به این نتیجه برسد که نحوه ارائه و افشای اطلاعات مالی ،آتی، مناسب و کافی نیست باید حسب مورد نظر مشروط یا مردود اظهار کند. برای مثال در مواردی که اطلاعات مالیاتی فاقد افشای کافی درباره پیامدهای مفروضاتی است که حساسیت شدیدی نسبت به تغییرات دارد.

چنانچه حسابرس به این نتیجه برسد که یک یا چند فرض از مفروضات ،عمده مبنایی معقول برای اطلاعات مالی تهیه شده بر اساس مفروضات بهترین براورد یا مفروضات ذهنی فراهم نمی‌کند باید نظر مردود اظهار کند. چنانچه شرایط حاکم بر رسیدگیها مانع از اجرای یک یا چند روش ضروری شود، حسابرس باید از کار کناره گیری کند یا محدودیت در دامنه رسیدگی را در گزارش خود توصیف و نسبت به اطلاعات مالی آتی عدم اظهار نظر ارائه نماید

اجرای روش‌های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی

یکی از خدمات غیراطمینان بخشی که ممکن است از حسابرس درخواست شود، اجرای روشهای توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی است. هدف از این خدمت، گزارش یافته‌های عینی ناشی از اجرای روشهای مشخص با ماهیت حسابرسی است که مورد توافق حسابرس واحد مورد رسیدگی و یا هر شخص ثالث ذی ربطی قرار گرفته است. اجرای روشهای توافقی میتواند در خصوص یک قلم (مثلاً حسابهای دریافتنی یا پرداختنی معاملات با اشخاص وابسته فروش و ...)، یکی از صورتهای مالی (مثلاً صورت وضعیت مالی) یا حتی مجموعه صورتهای مالی باشد.

در گزارش اجرای روشهای توافقی رسیدگی حسابرس تنها به گزارش یافته های عینی ناشی از اجرای روشهای توافقی اکتفا میکند لذا هیچ اطمینانی نیز اظهار نمی‌کند با توجه به این موضوع استفاده کنندگان از گزارش رسیدگی‌ها و یافته‌های گزارش شده توسط حسابرس را باید رأساً ارزیابی و برمبنای آن نتیجه گیری کنند.

مخاطب گزارش اجرای روشهای توافقی

گزارش یافته‌های عینی منحصرا به اشخاصی داده میشود که در مورد اجرای روشهای مزبور توافق کرده اند؛ زیرا اشخاص دیگر ممکن است به دلیل عدم آگاهی از دلایل انتخاب

روشهای توافقی نتایج نادرستی از آن گزارش بگیرند.در پاره ای از شرایط مثل زمانی که روشهای رسیدگی بین مقامات ذی صلاح ،قانونی نمایندگان صنایع و نمایندگان حرفه حسابداری توافق می‌شود حسابرس ممکن است نتواند روشهای توافقی را با کلیه طرف‌های دریافت کننده گزارش مطرح کند. وی در چنین شرایطی میتواند روشهای رسیدگی را با نمایندگان مناسبی از طرف های درگیر مطرح کند یا مکاتبات انجام شده با طرفهای مزبور را بررسی نماید یا نمونه ای از نوع گزارشی که صادر خواهد شد را برای ایشان بفرستد.

نکات اساسی قرارداد اجرای روش های توافقی

حسابرس باید اطمینان یابد که واحد مورد رسیدگی و همچنین، هر شخص ثالث ذیربطی که گزارش یافته‌های عینی را دریافت می‌کند، شناخت روشنی از روشهای توافقی و شرایط قرارداد دارد. نکاتی که باید مورد توافق قرار گیرد به شرح زیر است:

- نوع و ماهیت کار، شامل تصریح این واقعیت که اجرای روشهای توافقی، حسابرسی یا بررسی اجمالی محسوب نمی‌شود و بنابراین، هیچ اطمینانی نیز اظهار نخواهد شد.
- هدف مشخص شده برای انجام کار.
- مشخص کردن هرگونه اطلاعات مالی که روشهای توافقی درباره آن اجرا خواهد شد.
- نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای رسیدگی مورد نظر که باید اجرا شود.
- شکل مورد انتظار برای گزارش یافته‌های عینی.
- هرگونه محدودیت در توزیع گزارش یافته‌های عینی. بدیهی است در صورت مغایر بودن این گونه محدودیتها با الزامات قانونی، حسابرس نباید کار را بپذیرد.

در پاره‌ای شرایط (برای مثال، در مواردی که روشهای رسیدگی بین مقامات ذیصلاح قانونی، نمایندگان صنایع و نمایندگان حرفه حسابداری توافق می‌شود) حسابرس ممکن است نتواند روشهای توافقی را با کلیه طرفهای دریافت کننده گزارش مطرح کند. وی در

چنین شرایطی می‌تواند مثلا روشهای رسیدگی را با نمایندگان مناسبی از طرفهای درگیر مطرح کند، مکاتبات انجام شده با طرفهای مزبور را بررسی نماید یا نمونه‌ای از نوع گزارشی را که صادر خواهد شد برای ایشان بفرستد.

تنظیم قراردادی که در آن شرایط اصلی کار مستند شده باشد، هم به نفع صاحبکار و هم به نفع حسابرس است. چنین قراردادی، پذیرش کار را توسط حسابرس مشخص و از هر گونه برداشت نادرست درباره مواردی چون هدف و دامنه کار، میزان مسئولیتهای حسابرس و شکل گزارشی که ارائه خواهد کرد، جلوگیری می‌کند.

روش‌های رسیدگی و کسب شواهد

حسابرس باید روشهای توافقی رسیدگی را اجرا و از شواهد کسب شده، به عنوان مبنای گزارش یافته‌های عینی استفاده کند.حسابرس می‌تواند در اجرای روشهای توافقی از شیوه‌هایی همچون: پرس‌وجو و تجزیه و تحلیل، محاسبه مجدد، مقایسه و سایر کنترلهای محاسباتی، مشاهده، بازرسی و دریافت تاییدیه استفاده کند.

تنظیم اطلاعات مالی

هدف از تنظیم اطلاعات مالی بکارگیری دانش و تخصص حسابرسان در زمینه حسابداری برای گرداوری، طبقه بندی و تلخیص اطلاعات مزبور است. در این نوع کار حسابرس به طور معمول اطلاعات تفصیلی را در قالب صورت هایی خلاصه و قابل فهم تجمیع میکنند بدون آن که الزامی به آزمون درستی مندرجات صورت های مزبور داشته باشد. ارائه خدمات معین و محدود به صاحب کار مثلاً حل و فصل موارد خاص حسابداری به منظور انعکاس در صورتهای مالی تنظیم اطلاعات مالی محسوب نمی شود .

نکات قابل توجه در تنظیم اطلاعات مالی

هیچ اطمینانی اظهار نخواهد شد. اگرچه رعایت اصل استقلال برای انعقاد قراردادهای تنظیم اطلاعات مالی ضروری نیست، اما در مواردی که حسابرس استقلال ندارد این موضوع باید در گزارش وی انعکاس یابد. حسابرس در کلیه مواردی که اطلاعات مالی را تنظیم میکند باید گزارشی نیز در این باره صادر نماید. حسابرسی با بررسی اجمالی انجام نخواهد گرفت و بنابراین اطمینانی درباره اطلاعات مالی تنظیم شده نیز اظهار نخواهد

شد. مسئولیت دقیق و کامل بودن اطلاعات ارائه شده به حسابرس برای تنظیم اطلاعات مالی دقیق و کامل با مدیریت واحد اقتصادی است. تنظیم اطلاعات مالی برای مقاصد کشف و افشاء اشتباهات اعمال غیر قانونی صاحب کار با سایر تخلفات مثل تقلب و اختلاس نمی تواند قابل اتکا باشد. در قرارداد کار باید مبنای حسابداری مورد استفاده در تنظیم اطلاعات مالی آتی مشخص شود و این واقعیت مورد توجه قرار گیرد که هرگونه انحراف آشکار از استانداردهای حسابداری، افشاء خواهد شد .

روش‌های تنظیم اطلاعات مالی

حسابرس باید از نوع فعالیت و عملیات واحد اقتصادی شناخت کلی به دست آورد و با اصول و رویه های حسابداری خاص صنعتی که واحد اقتصادی در آن فعالیت میکند و شکل و محتوای اطلاعات مالی مناسب آن آشنایی پیدا کند. حسابرس معمولاً چنین شناختی را از طریق تجارب خود درباره واحد اقتصادی با پرس و جو از کارکنان آن کسب می کند.

حسابرس در تنظیم اطلاعات مالی معمولاً ملزم به انجام موارد زیر نیست مگر آنکه متوجه شود که اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت واحد اقتصادی نادرست ناقص یا گمراه کننده است.

الف) پرس و جو از مدیران واحد اقتصادی درباره ارزیابی قابلیت اعتماد و کامل بودن اطلاعات ارائه شده

ب) ارزیابی کنترلهای داخلی

پ) اثبات هر گونه موضوع مطرح شده

ت) اثبات هر گونه توضیح ارائه شده

در صورت گمراه کننده بودن اطلاعات حسابرس باید علاوه بر انجام موارد فوق از مدیریت واحد اقتصادی بخواهد که اطلاعات اضافی لازم را در اختیار وی قرار دهد. در صورت خودداری مدیریت از ارائه اطلاعات اضافی مورد نیاز، حسابرس باید با اعلام دلیل یا دلایل از انجام آن کاره کناره گیری کند .

نحوه برخورد با تحریف با اهمیت درتنظیم اطلاعات مالی

حسابرس باید اطلاعات مالی تنظیم شده را به منظور حصول اطمینان از مناسب بودن شکل ارائه و نبود هرگونه تحریف با اهمیت، مرور کلی کند. در تنظیم اطلاعات مالی،مقصود از تحریف، وجود یگی از موارد زیر است:

اشتباه دربکارگیری استاندارد های حسابداری، عدم افشای اهم رویه های حسابداری و هرگونه انحراف اشکار از آن، عدم افشای سایر موضوعات با اهمیتی که حسابرس از آن آگاه شده است.

اهم رویه های حسابداری و هرگونه انحراف آشکار از آن باید در اطلاعات مالی تنظیم شده افشا شود، هرچند تعیین آثار ریالی آن الزامی نیست. هنچنین چنانچه حسابرس از وجود تحریف با اهمیتی دراطلاعات مالی تنظیم شده آگاه شود باید درباره چگونگی اصلاح مناسب آن با صاحب کار توافق کند. اگر اصلاح لازم انجام نشود و اطلاعات مالی مزبور نیز گمراه کننده به نظر برسد، حسابرس باید از ادامه آن کار خودداری کند.

حسابرسی موارد خاص

حسابداری موارد خاص شامل گزارش در موارد زیر است:

۱. صورت های مالی تهیه شده بر اساس یک مبنای جامع حسابداری غیر از استاندارد های حسابداری
۲. حساب های خاص، عناصر حساب ها یا اقلام تشکیل دهنده صورت های مالی
۳. رعایت مفاد قرارداد ها
٤. صورت های مالی خلاصه شده

در حسابرسی موارد خاص، حسابرس هنگام برنامه ریزی کار حسابرسی باید شناخت روشنی از موارد استفاده از اطلاعات مورد گزارش و استفاده کنندگان احتمالی آن بدست آورد. همچنین حسابرس به منظور پیشگیری از هرگونه استفاده نابجا از گزارش خود باید هدف از تهیه گزارش خاص حسابرسی و هرگونه محدودیت در توزیع و چگونگی استفاده از آن را در گزارش تصریح کند، به طور مبسوط به بررسی صورت های مالی خلاصه شده و گزارش درباره اقلام صورت های مالی خواهیم پرداخت.

گزارش درباره صورتهای مالی خلاصه شده

واحد مورد رسیدگی ممکن است بخواهد به منظور آگاهی استفاده کنندگانی که علاقمندند تنها از نکات با اهمیت و برجسته وضعیت مالی و نتایج عملیات آن واحد آگاه شوند صورتهای مالی سالانه حسابرسی تهیه کند. حسابرس تنها در صورتی میتواند درباره صورتهای مالی خلاصه شده گزارش دهد که نسبت به صورتهای مالی مبنای تهیه صورتهای مالی خلاصه شده اظهار نظر کرده باشد. صورتهای مالی خلاصه شده با جزئیات به مراتب کمتر از صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده ارائه میشود، بنابراین صورتهای مالی مزبور باید خلاصه بودن اطلاعات مالی را به روشنی نشان و به استفاده کننده هشدار دهد که برای کسب شناخت بهتر از وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد مورد رسیدگی صورتهای مالی خلاصه شده باید همراه با آخرین صورتهای مالی حسابرسی شده واحد مورد رسیدگی که حاوی تمام موارد افشای لازم طبق استانداردهای حسابداری است مطالعه شود. صورتهای مالی خلاصه شده حاوی تمام اطلاعاتی نیست که طبق استانداردهای حسابداری برای تهیه صورتهای مالی سالانه حسابرسی شده ضروری است بنابراین حسابرس برای اظهار نظر درباره صورتهای مالی خلاصه شده نباید عبارت از" تمام جنبه های با اهمیت به نحو مطلوب نشان میدهد" را به کار برد.

در مواردی که حسابرس درباره صورتهای مالی خلاصه شده گزارش میدهد تاریخ گزارش حسابرس درباره صورت های مالی سالانه حسابرسی شده و نوع اظهار نظر مربوط باید در گزارش وی درج شود.

گزارش درباره اقلام صورتهای مالی

گاهی اوقات از حسابرس درخواست میشود درباره یک یا چند قلم از اقلام صورتهای مالی مانند حسابهای دریافتنی موجودیهای مواد و کالا پاداش بهره وری کارکنان یا ذخیره مالیات بر درآمد نظر حرفه ای اظهار کند حسابرس تنها در صورتی میتواند درباره یک یا چند قلم از اقلام صورتهای مالی گزارش دهد که صورتهای مالی در برگیرنده آن اقلام را حسابرسی کرده باشد چنین خدمتی میتواند به عنوان قراردادی جداگانه یا همراه با قرارداد حسابرسی مالی پذیرفته شود. شایان توجه است که این گونه خدمات به گزارش

درباره صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد منجر نمیشود و بنابراین حسابرس باید تنها درباره رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه آن قلم خاص اظهار نظر کند.
بسیاری از اقلام صورتهای مالی مانند فروش و حسابهای دریافتنی یا موجودی مواد و کالا و حسابهای پرداختنی به یکدیگر وابسته است بنابراین حسابرس برای اظهار نظر درباره یک قلم خاص صورتهای مالیگاه مجبور میشود اقلام مرتبطی را نیز آزمون کند. حسابرس برای تعیین دامنه رسیدگی این گونه خدمات باید آن دسته از اقلام صورتهای مالی را مورد توجه قرار دهد که با موضوع مورد رسیدگی وی مرتبط است و به گونه ای با اهمیت بر آن اثر می گذارد. حسابرس باید اصل اهمیت را در ارتباط با اقلام مورد رسیدگی از صورتهای مالی مورد توجه قرار دهد. مانده حساب بخصوص در مقایسه با صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، مبنای کوچکتری را برای سنجش میزان اهمیت فراهم میکند در نتیجه با پایین آمدن مبلغ اهمیت رسیدگیهای حسابرس در مورد یک قلم خاص به مراتب گسترده تر از مواردی خواهد بود که همان قلم به عنوان بخشی از مجموعه صورتهای مالی مورد رسیدگی قرار می گیرد. حسابرس برای پیشگیری از برداشت نادرست استفاده کنندگان از گزارش خود به نحوی که آن را دربرگیرنده مجموعه صورتهای مالی تلقی نکنند باید به صاحبکار توصیه نماید گزارش مربوط به یک قلم خاص صورتهای مالی را همراه صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی ارائه نکند. گزارش حسابرس درباره یک قلم خاص صورتهای مالی باید شامل توضیحی در مورد مبنای حسابداری مورد استفاده برای ارائه آن یا اشاره به توافق نامه ای باشد که مبنای حسابداری آن را مشخص می.کند در گزارش باید تصریح شود که آیا موضوع مورد رسیدگی از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق مبنای حسابداری تهیه گردیده است یا خیر. شایان توجه است در مواردی که درباره صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، نظر مردود یا عدم اظهار نظر ارائه میشود حسابرس به شرطی میتواند درباره اقلام آن صورت ها گزارش خاص ارائه کند که اقلام مزبور بخش عمده ای از صورتهای مالی را تشکیل ندهد. به عبارت دیگر در مواردی که اقلام مزبور بخش عمده ای از چنین صورتهای مالی را تشکیل میدهد حسابرس باید از پذیرش کار و ارائه گزارش در مورد آن اقلام خودداری کند.

به طور خلاصه انواع اظهار نظر حسابرس (خدمات اطمینان بخش) و... عنوان شده در این مقاله و مقاله گزارشگری که به حسابرسی مستقل پرداخته بود را میتوان در جدول ذیل ملاحضه کرد.

شرح	حسابرسی صورت‌های مالی	بررسی اجمالی	رسیدگی به اطلاعات مالی آتی	اجرای روش های توافقی	تنظیم اطلاعات مالی
توزیع گزارشگری	بدون محدودیت	بدون محدودیت	محدود یابدون محدودیت	محدود	بدون محدودیت
سطح اطمینان دهی	اطمینان معقول	اطمینان محدود	اطمینان محدود	اطمینانی اظهارنمیشود	اطمینانی اظهارنمیشود
اظهار نظر	اظهار نظر	اظهارنظر منفی(سلبی)	اظهار نظر	عدم اظهار نظر	عدم اظهار نظر
روش های رسیدگی	رسیدگی و جمع اوری شواهد	پرس وجو و اجرای روش های تحلیلی	محاسبه مجدد، بررسی سازگاری	اجرای روش های مورد توافق	تهیه صورت های مالی

جدول شماره ۲: خلاصه انواع اظهارنظر حسابرس

در مقالاتی که تحت عنوان اصول حسابرسی ۲ تهیه شد، تلاش بر آن بوده است تا خواننده با مطالعه این مجموعه علاوه بر آشنایی با فضایی کلی حاکم بر حسابرسی، در بسیاری از موارد نیز دانشی عمیق کسب کند. لذا انتخاب موضوع این مقالات با همین هدف بوده است و ضمنا استفاده از متن استاندارد حسابرسی مربوط به موضوع نیز این مزیت را برای خواننده فراهم میکند تا با نحوه نگارش استاندارد های حسابرسی و بعضا خوانش ثقیل آن‌ها، آشنا شده و اگر قصد ورود به حرفه حسابرسی را دارد و یا قبلا در این حرفه مشغول به کار شده است مزیتی دو چندان برای وی محسوب شود.

غایت و نتیجه کار حسابرسان که به گزارشگری منتج میشود، نشان دهنده تمام تلاش آن ها از شروع فرایند رسیدگی و کسب شواهد و... تا اظهار نظر حرفه‌ای میباشد که نوع اظهار نظر و مقبول و یا تعدیل شدن آن (مردود، مشروط و عدم) در یک یا چند صحفه گزارش، وضعیت صورت های مالی شرکت مورد رسیدگی را نشان داده و بلاشک بر تصمیم استفاده کنندگان اقتصادی موثر میباشد، استفاده کنندگان اقتصادی که در متن

استاندارد، هدف از تهیه صورت های مالی را ارئه به این سرمایه‌گزارن عنوان شده است، با تکیه براین اظهار نظر و عملکرد حرفه ای موسسات و سازمان بورس و حتی سازمان حسابرسی تصمیمات مهمی را اخذ میکنند. لذا میتوان گفت، گزارشگری در حسابرسی مهم ترین بخش این حرفه به شمار می‌آید و نشان دهنده ساعت ها تلاش حسابرسان و تیم آن ها میباشد. به همین جهت در انتهای مقاله پایانی از اصول حسابرسی ۲ که خواننده با خدمات حرفه ای حسابرسی آشنا شده است و درکی جامع از این خدمات اطمینان بخش پیدا کرده است، در جدولی انواع اظهار نظر حسابرس به جهت درک راحت تر خواننده فراهم شده است، به عبارتی جدول فوق نتیجه تمام مقالات ارائه شده میباشد. در انتها نیز لازم است از شما، استاد بابت وقتی که به بنده اختصاص دادید و دربین تمام مشغله خود قبول زحمت کردید و درخواست بنده بابت معرفی به استاد را پذیرفتید، سپاس‌گزاری کنم. امید است تا در مقاطع تحصیلی بالاتر، مجدد فرصت شرکت در کلاس شما فراهم گردد.

نتیجه‌گیری

در این مقاله، به بررسی دقیق و جامع انواع اظهارات حسابرسی و اهمیت آن‌ها در فرآیند حسابرسی و تصمیم‌گیری مالی پرداختیم. همانطور که مشخص شد، هر یک از انواع اظهارات حسابرسی، پیامدهای خاص خود را دارد و بر اعتماد ذینفعان مالی تأثیر می‌گذارد. درک صحیح این اظهارات و عوامل مؤثر بر آن‌ها، برای حسابرسان، مدیران و سرمایه‌گذاران ضروری است.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که با توجه به پیچیدگی‌های روزافزون محیط کسب‌وکار و افزایش اهمیت شفافیت مالی، استانداردهای حسابرسی باید به طور مستمر مورد بازبینی و به‌روزرسانی قرار گیرند. همچنین، آموزش و آگاهی‌رسانی به حسابرسان و سایر متخصصان حوزه مالی در زمینه انواع اظهارات حسابرسی و استانداردهای مرتبط، نقش مهمی در ارتقای کیفیت حسابرسی و بهبود فرآیند تصمیم‌گیری دارد.

پیشنهادات و توصیه‌ها

با توجه به یافته‌های این پژوهش، پیشنهادات و توصیه‌های زیر ارائه می‌گردد:

۱- توسعه برنامه‌های آموزشی: ارائه برنامه‌های آموزشی جامع و کاربردی در زمینه انواع اظهارات حسابرسی و استانداردهای حسابرسی به دانشجویان حسابداری و حسابرسان، می‌تواند به ارتقای سطح دانش و مهارت آن‌ها کمک کند.

۲- به‌روزرسانی استانداردهای حسابرسی: سازمان‌های تنظیم‌کننده باید به طور مستمر استانداردهای حسابرسی را با توجه به تغییرات محیط کسب‌وکار و مسائل جدید، به‌روزرسانی کنند.

۳- تقویت نقش کمیته حسابرسی: کمیته حسابرسی در شرکت‌ها باید نقش فعال‌تری در نظارت بر فرآیند حسابرسی و اطمینان از صحت و قابلیت اعتماد گزارش‌های حسابرسی ایفا کند.

٤- استفاده از فناوری‌های نوین: استفاده از فناوری‌های نوین مانند هوش مصنوعی و یادگیری ماشین می‌تواند به بهبود فرآیند حسابرسی و تحلیل داده‌ها و شناسایی ریسک‌ها کمک کند.

٥- افزایش شفافیت گزارش‌های حسابرسی: گزارش‌های حسابرسی باید به گونه‌ای طراحی شوند که به راحتی قابل فهم و قابل درک برای ذینفعان مالی باشند. ارائه اطلاعات شفاف و جامع در مورد دامنه حسابرسی، محدودیت‌ها و ریسک‌ها، می‌تواند به افزایش اعتماد ذینفعان کمک کند.

٦- تحقیقات بیشتر: انجام تحقیقات بیشتر در زمینه تأثیر انواع اظهارات حسابرسی بر تصمیم‌گیری مالی و ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابرسی، می‌تواند به بهبود فرآیند حسابرسی و افزایش اعتماد به اطلاعات مالی کمک کند.

منابع و ماخذ:

۱- حسابرسی ۲، تالیف جمشید اسکندری

۲- مرجع کامل حسابرسی، دکتر غلامرضا کرمی و محمد جواد منصوری

۳- استاندارد حسابرسی ۲۴۰۰

٤- استاندارد حسابرسی ۲۴۱۰

٥- استاندارد حسابرسی ۳۴۰۰

٦- استاندارد حسابرسی ۴۴۰۰

تاثیر ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و اهرم مالی با طرح‌های مالیاتی

قاسم قاسمی [۱]

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، تعیین تاثیر ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و اهرم مالی با نرخ موثر مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، که البته در این پژوهش اهرم مالی به عنوان متغیر تعدیلی وارد مدل شده است. طرح های شامل محدود کردن جریان اطلاعات خاص شرکت به منظور جلوگیری از کشف این اطلاعات توسط مراجع مالیاتی است. منظور از اجتناب مالیاتی، تلاشی در جهت کاهش مالیات‌های پرداختی است. در واقع اجتناب مالیاتی، نوعی استفاده از خلاءهای قانونی در قوانین مالیاتی در جهت کاهش مالیات است. اجتناب مالیاتی یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است این پژوهش برای یک دوره‌ی ۵ ساله بین سال‌های ۹۸ تا ۱۴۰۲ انجام شد. اطلاعات نمونه‌ی شرکت‌های مورد مطالعه پس از بررسی در دسترس بودن اطلاعات آن‌ها با جمع‌آوری به کمک نرم‌افزار اکسل طبقه‌بندی و به کمک نرم‌افزار ایویوز مورد آنالیز و تحلیل واقع شدند. نتایج پژوهش نشان داد؛ بین محافظه‌کاری حسابداری با طرح های رابطه‌ی منفی وجود داشته و این رابطه معنادار نیز می‌باشد. محافظه‌کاری بدون قیدوشرط به وقوع حقایق خاصی بستگی ندارد، بلکه به توانایی و درستی مدیریت در انتخاب رویه‌های حسابداری محافظه‌کارانه وابسته است که این امر ممکن است از عوامل مالیاتی یا سیاسی یا عوامل مرتبط با منافع خود مدیران ناشی شود. همچنین اهرم مالی رابطه‌ی بین محافظه‌کاری حس
ابداری با طرح های را به گونه‌ای مثبت تعدیل می‌کند.

واژه‌های کلیدی: محافظه‌کاری حسابداری، اهرم مالی، طرح‌های مالیاتی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

[۱] گروه حسابداری، واحد سبزوار ، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزوار، ایران.

مقدمه

مالیات‌ها می‌توانند به عنوان عاملی برای ایجاد تعادل در اقتصاد کلان از طریق مدیریت تقاضا نقش قابل توجهی داشته باشند. مخارج مصرفی و سرمایه‌گذاری خصوصی در زمینه سیاست‌های مالیاتی درجه اهمیت بالایی دارند. مالیات از طریق میل نهایی به مصرف، درآمد قابل تصرف را تحت تأثیر قرار داده و بر مصرف تأثیر می‌گذارد. کاهش میل نهایی به مصرف از طریق کاهش ضریب تکاثری، کاهش حجم تقاضا را در پی دارد. درآمدهای مالیاتی به دست آمده نیز متناسب با نوع آن، طرف تقاضا و ترکیب آن را متأثر می‌کند. همچنین سرمایه‌گذاری در بلندمدت تولید را تحت تأثیر قرار داده ولی اثر آن به سرعت به افزایش تقاضای کل در اقتصاد منجر می‌شود. اقتصاددانان طرف عرضه معتقدند افزایش تولید و کاهش مالیات‌ها راه‌حل صحیح برای مبارزه با تورم است. یکی از مهم‌ترین ادعاهای مکتب اقتصاد طرف عرضه این است که نرخ‌های مالیات بر انگیزه‌های پس‌انداز و کار تأثیر منفی دارد . البته تأثیر مالیات بر پس‌انداز به انگیزه‌های پس‌انداز نیز بستگی دارد. بنابراین طرفداران این مکتب معتقدند در نتیجه کاهش نرخ‌های مالیات افزایش در سطح اشتغال و تولید در اقتصاد به وجود می‌آید. این مکتب با توجه به منحنی لافر معتقد است کاهش مالیات ممکن است به قدری مؤثر واقع شود که از طریق افزایش کار و تولید، نه تنها مالیات‌ها را کاهش دهد بلکه با افزایش عرضه از میزان تورم نیز بکاهد.

بیان مساله و پیشینه‌ی پژوهش

در شرکت‌ها به طور معمول، سهامداران انتظار دارند که مدیران به دنبال منافع شخصی خود باشند و تا مادامی که منافع اضافی حاصل از کاهش بدهی‌های احتمالی بیشتر از هزینه‌های اضافی مورد انتظار برای آن‌ها باشد، به دنبال کاهش بدهی‌های مالیاتی و اجتناب مالیاتی باشند. بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند انعکاسی از نظریه‌ی مسئله‌ی نمایندگی باشد و ممکن است منجر به تصمیم‌های مالیاتی شود که منافع شخصی مدیر را دنبال کند. بنابراین، یکی از چالش‌های پیش روی سهامداران و هیأت مدیره، یافتن روش‌ها و انگیزه‌های کنترلی است تا هزینه‌های نمایندگی را به حداقل برسانند (شریف‌پور

و جبارزاده کنگرلویی، ۱۴۰۲). دسای و همکاران[۱] (۲۰۰۷) معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند ساختار شرکت را پیچیده‌تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می‌شود، انجام می‌دهند و از این طریق منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می‌گیرند. آن‌ها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء استفاده‌ی از منابع داخلی شرکت‌ها می‌شود. نکته‌ی دیگری که توسط دسای و همکاران مطرح شد این است که نحوه‌ی حاکمیت و رهبری شرکت‌ها بر روی سطح اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تأثیرگذار است. حاکمیت شرکتی ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می‌شود. گراهام[۲] (۲۰۰۶)، معتقد است که اجتناب مالیاتی، منافع نهایی سپر مالیاتی بهره را کاهش می‌دهد و ممکن است بر روی تصمیم‌های مربوط به ساختار سرمایه تأثیرگذار باشد. از سوی دیگر، اگر اجتناب مالیاتی توسط مقامات مالیاتی تشخیص داده شود در این صورت، شرکت مجبور به پرداخت‌های اضافی و جریمه می‌شود که باعث کاهش جریان‌های نقدی ورودی و کاهش ثروت سهامداران می‌شود. دیدگاه دیگری که در مورد اجتناب مالیاتی مطرح شد این است که علی‌رغم تفکیک کنترل از مالکیت، پدیده‌ی اجتناب مالیاتی می‌تواند ارزش‌مند باشد و اگر مالکان بتوانند زمینه‌های انگیزشی لازم را در مدیران ایجاد کنند تا آن‌ها با برنامه‌ریزی‌های مالیاتی صحیح، تصمیم‌های اثربخش مالیاتی اتخاذ کنند، ارزش شرکت افزایش و در نتیجه ثروت سهامداران افزایش خواهد یافت (ریبیرو و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین، به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی باشند و به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها دارای اهمیت زیادی است.

یکی از ویژگی‌های حسابداری که از انباشته شدن اخبار بد جلوگیری می‌کند محافظه‌کاری است. در کشور ایران کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی در مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی محافظه‌کاری را به عنوان یکی از مولفه‌های خصوصیت کیفی قابل اتکا بودن در نظر گرفته اما واژه‌ی محافظه‌کاری را به کار نبرده بلکه از واژه احتیاط به جای آن استفاده نموده است.احتیاط (محافظه‌کاری) عبارتست از کاربرد درجه‌ای از مراتب که در اعمال قضاوت

[۱]- Desai et al
[۲]- Graham

برای انجام برآورد در شرایط ابهام نیاز است. به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشوند. محافظه‌کاری به عنوان یک مکانیزم راهبردی انگیزه‌ها و توانایی مدیریت را جهت تسریع در افشای اخبار خوب و تأخیر در افشای اخبار بد محدود می‌سازد(احمدی و جمالی ،۱۳۹۸).

محافظه‌کاری انتخاب یک راه‌کار حسابداری تحت شرایط عدم اطمینان است که در نهایت به ارائه کم‌تر دارایی‌ها و درآمدها بیانجامد و کم‌ترین اثر را بر حقوق صاحبان سهام داشته باشد.دو نوع محافظه‌کاری شامل؛ شرطی و غیرشرطی وجود دارد. محافظه‌کاری شرطی[۱] بیان‌گر این است که ارزش دفتری خالص دارایی‌ها در شرایط نامساعد کاهش می‌یابد، اما در شرایط مساعد افزایش نمی‌یابد و در شناسایی سریع‌تر زیان‌ها نسبت به شناسایی سودها نمود می‌یابد. این نوع محافظه‌کاری اخبار و اطلاعات موجود پس از ثبت اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها را هم در نظر می‌گیرد. محافظه‌کاری غیرشرطی[۲] منعکس‌کننده تمایل به ارائه کم‌تر از واقع ارزش دفتری خالص دارایی‌ها نسبت به ارزش بازار آن‌ها است. محافظه‌کاری غیرشرطی به اعمال روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه در مرحله شناخت و ثبت اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها اشاره دارد. این نوع محافظه‌کاری، مستقل از اخبار و اطلاعات و شرایط موجود در لحظه‌ی ثبت و شناخت اولیه دارایی‌ها و بدهی‌ها است(اسدی و بیات، ۱۳۹۴). قاعده‌ی کلی حسابداری در مبحث محافظه‌کاری تصریح می‌نماید که یک واحد اقتصادی نمی‌تواند یک سود قطعی را تأیید کند مگر این‌که بتواند فقدان اطلاعات را به شیوه‌ای به هنگام تشخیص دهد(دای و یانگ، ۲۰۱۵).

نسبت بدهی به کل دارایی بیان‌گر کل وجوهی است که توسط بدهی‌ها تامین گردیده است.نسبت‌های اهرم مالی برای وام‌دهندگان اهمیت دارند، زیرا نشان می‌دهد که آیا درآمد شرکت هزینه‌های ثابت و بهره را پوشش می‌دهند؟ سهامداران نیز به نسبت‌های اهرم مالی توجه دارند، زیرا بهره یکی از اقلام هزینه‌های شرکت است و با افزایش بدهی هزینه بهره نیز افزایش می‌یابد. جانسن(۲۰۰۵) در تحقیق خود ارتباط بین مشخصات واحد تجاری و نرخ مؤثر مالیاتی را مورد مطالعه قرار داد.نتایج مطالعات وی نشان می‌دهد

---

۱. conditional conservatism
۲. unconditional conservatism

که بین اهرم مالی و نرخ مؤثر مالیاتی رابطه‌ی معکوس وجود دارد به طور خاص‌تر زمانی که هزینه‌ی مالیاتی باعث صرفه‌جویی مالیاتی نیز باشد (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۳). دو مکانیزم مورد استفاده برای متعاملین اقتصادی به شرح ذیل هست اول این‌که محافظه‌کاری در حسابداری به‌وسیله جلوگیری از سرمایه‌گذاری فراوان و سرمایه‌گذاری ناکافی، می‌تواند سودآوری آتی یک شرکت را بهبود بخشد و همکاری بلندمدت با فروشنده‌ها و مشتری‌ها را تضمین کند. محافظه‌کاری در حسابداری با شناسایی به‌موقع زیان سرمایه‌گذاری در گزارش مدیریت، باعث می‌شود تا سرمایه‌گذاران علامت‌های به‌موقع دریافت کنند که ارزش فعلی خالص یک پروژه‌ی منفی است تا از سرمایه‌گذاری فراوان جلوگیری کند. در همین زمان با کاهش در هزینه‌ی سرمایه‌گذاری بنگاه اقتصادی به کم کردن سرمایه‌گذاری کم‌تر از واقع کمک می‌کند که در نتیجه‌ی سودآوری آینده شرکت بیشتر خواهد بود. یک سودآوری بیش‌تر برای یک شرکت می‌تواند از رابطه همکاری پایدار با فروشنده‌ها و مشتری‌هایی اطمینان دهد که تمایل دارند اعتبار تجاری بیش‌تر برای آن شرکت فراهم کنند که بر پایه‌ی انتظارات همکاری بلندمدت آینده است. دوم این‌که محافظه‌کاری در حسابداری می‌تواند به فروشنده‌ها و مشتری‌ها کمک کند تا بدون معطلی عملکرد ضعیف توسط یک شرکت را تشخیص دهند(هیدیانتو و اراساشانتی، ۲۰۲۱).

تحقیق‌های متعددی عوامل وجود محافظه‌کاری در گزارش‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. همان‌طور که بیان شد، واتس (۲۰۰۳) این عوامل را در چهار مورد خلاصه می‌کند که شامل؛ وجود قراردادهای گوناگون بین واحد تجاری و ذی‌نفعان برون سازمانی، احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه واحد تجاری، کاهش یا به تعویق انداختن مالیات پرداختنی و خنثی کردن تمایل ذاتی مدیران جهت ارائه گزارش‌های اغراق‌آمیز می‌باشد. لافوند و واتس (۲۰۰۸) بیان کردند که محافظه‌کاری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سایر ذی‌نفعان برون سازمانی واحد تجاری را کاهش می‌دهد. کردلر و شهریاری (۱۳۸۸) اظهار می‌کنند که شرکت‌های بزرگ در تلاش برای کاستن از هزینه‌های سیاسی، در ارائه گزارش‌های مالی، محافظه‌کارانه عمل می‌کنند. در مقابل ایتردیز (۲۰۱۱) بیان می‌کند،

به دلیل بالا بودن مشکل نمایندگی در شرکت‌های کوچک و تازه تأسیس، محافظه‌کاری در این نوع شرکت‌ها بیشتر از شرکت‌های بزرگ است. یافته‌های کمیته مطالعاتی اراسموس، گویای این است که بالا بودن اهرم و در نتیجه وجود کشمکش بین بستانکاران و سهامداران مخصوصاً در حوزه سیاست‌های تقسیم سود، عاملی دیگر برای اتخاذ رویکرد محافظه‌کارانه است. تحقیق‌های زیادی مانند داروغ و استاغتون[۱]، دهالیوال[۲] و همکاران و فلسام[۳]، بالا بودن تهدیدات رقابتی را از عوامل مهم اتخاذ رویکرد محافظه‌کارانه بیان کردند. و نهایتاً مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران در سال ۱۳۸۶ از محافظه‌کاری به عنوان اصل احتیاط یاد کرده و آن را از خصوصیات کیفی اطلاعات مالی می‌داند(ملکی و همکاران، ۱۳۹۳).

شریف پور قشونی و جبارزاده کنگرلویی(۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی" بررسی تاثیر محافظه کاری بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کارایی سرمایه گذاری " پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که هیچگونه رابطه ای میان اینکه محافظه کاری در سطح پایین باعث افزایش اجتناب مالیاتی منجر به کاهش کارایی سرمایه گذاری شود وجود ندارد و همچنین مشاهده شد که رابطه میان محافظه کاری که در سطح بالا باعث می شود که با افزایش اجتناب مالیاتی منجر به افزایش کارایی سرمایه گذاری شود وجود نداشته باشد .اسلامی ذرعی و پورعلی(۱۳۹۷) به پژوهشی تحت عنوان" تاثیر محافظه کاری و اجتناب مالیاتی بر ابعاد کیفیت سود در شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادارتهران" پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که محافظه کاری و اجتناب مالیاتی بر ابعاد کیفیت سود در شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهاردار تهران تاثیر معناداری دارند. بیگدلی و همکاران(۱۳۹۵) به پژوهشی تحت عنوان " اثر محافظه کاری بر گریز مالیاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پرداختند. نتایج بدست آمده نشان می دهند که رابطه معناداری بین گریزمالیاتیو محافظه کاری وجود ندارد، یعنی با افزایش یا کاهش محافظه کاری تغییری در گریزمالیاتی ایجاد نمی شود. مهرانی و سیدی(۱۳۹۲)

---

۱. Darrough and Stoughton
۲. Dhaliwal
۳. Folsom

به پژوهشی تحت عنوان"بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها" محافظه‌کاری و اجتناب مالیاتی از جمله سیاست‌هایی هستند که می‌توانند به منظور انگیزه‌های مالیاتی مورد استفاده شرکت‌ها قرار گیرند. نتایج مبین آن است که بین مالیات ابرازی و محافظه کاری با اجتناب مالیاتی شرکت‌ها رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این مطلب مبین آن است که اجتناب مالیاتی و محافظه‌کاری ابزارهایی جایگزین برای کاهش مالیات می باشند، بطوری‌که با افزایش اجتناب مالیاتی انگیزه محافظه‌کاری کاهش می یابد؛ و بالعکس .علاوه بر این رابطه منفی بین متوسط مالیات ابرازی سه ساله شرکت و اجتناب مالیاتی مبین آن است که شرکت‌ها بیشتر تمایل دارند محافظه کاری نمایند و ضمن کاهش سود، صرفه جویی مالیاتی نمایند، تا اینکه بوسیله اجتناب مالیاتی مالیات بر درآمد خود را کاهش دهند. هیدیانتو و اراساشانتی(۲۰۲۱)، به پژوهشی تحت عنوان"بحران مالی، محافظه‌کاری حسابداری و اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلی اهرم مالی " پرداختند.نتایج پژوهش نشان داد؛ بحران مالی و محافظه‌کاری حسابداری اثر منفی و معنی‌داری بر اجتناب مالیاتی دارد، هم‌چنین اهرم مالی رابطه‌ی بین متغیرها را تعدیل می‌کند. سوتریس‌نو و پیرزادا(۲۰۲۰)، به پژوهشی تحت عنوان"بیش اعتمادی مدیران و اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی بر اجتناب مالیاتی" پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد؛ بین بیش اعتمادی و اجتناب مالیاتی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد و اندازه‌ی حسابرس به‌گونه‌ای منفی این رابطه را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ی اول؛ بین محافظه‌کاری و طرح‌های مالیاتی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه‌ی دوم؛ اهرم مالی رابطه‌ی بین محافظه‌کاری و طرح‌های مالیاتی را تعدیل می‌کند.

مدل و متغیرهای پژوهش

الف- متغیر وابسته؛ متغیر وابسته این پژوهش طرح‌های مالیاتی است که برای اندازه‌گیری آن از نرخ موثر مالیاتی استفاده خواهد شد، که بر اساس آن نرخ مؤثر مالیاتی از تقسیم

هزینه‌ی کل مالیات شرکت بر درآمد قبل از کسر مالیات قابل محاسبه خواهد بود. (لانگلی و ویلکینز، ۲۰۱۷)

ب- متغیر مستقل (محافظه‌کاری حسابداری)؛ برای اندازه‌گیری آن از مدل گیولی و هاین (۲۰۰۰) استفاده شده است. در این پژوهش مطابق با پژوهش گارسیا و همکاران (۲۰۱۹) از مدل تعدیل شده‌ی زیر برای محاسبه‌ی محافظه‌کاری شرطی استفاده شده است: (گارسیا و همکاران ، ۲۰۱۹).

ج- متغیر تعدیلی؛ در این پژوهش یک متغیر تعدیلی شامل اهرم مالی وجود دارد. نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت به‌عنوان نماینده اهرم در نظر گرفته‌شده است (رحیمیان و توکل نیا، ۱۳۹۲).

د- متغیر کنترلی؛ در این پژوهش یک متغیر کنترلی شامل اندازه شرکت وجود دارد. اندازه شرکت؛ اندازه‌ی شرکت در این تحقیق از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی‌ها محاسبه می‌گردد (همان منبع)

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش دو مدل به شرح زیر وجود دارد:

$$TA= \beta_1+ \beta_2 AC+\beta_3 Lev+\beta_4 Size+e$$

جزء خطا+اندازه شرکت β_3+اهرم مالی β_3+محافظه کاری حسابداری β_2+ β_1 = طرح‌های مالیاتی

$$TA= \beta_1 +\beta_2 AC+\beta_3 Lev+ \beta_4 AC*Lev+\beta_5 Size +e$$

روش پژوهش

پژوهش حاضر ازلحاظ هدف‌پژوهش، کاربردی، ازلحاظ استنتاج، توصیفی تحلیلی (استقرایی) و ازلحاظ طرح پژوهش، پس رویدادی است. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات موردنیاز، ابتدا از روش کتابخانه‌ای و مطالعات اسنادی استفاده‌شده است. برای تجزیه‌وتحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده خواهد شد. در بخش آمار توصیفی به ویژگی‌های کلی نمونه آماری ازجمله میانگین، میانه، بیش‌ترین، کم‌ترین، انحراف استاندارد، کشیدگی و چولگی پرداخته می‌شود و در بخش آمار استنباطی ابتدا ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرها بررسی می‌شود و پس‌ازآن به مانایی متغیرها و ناهمسانی مدل پرداخته خواهد شد. هم‌چنین به‌منظور تشخیص نوع داده‌های ترکیبی

مدل از آزمون‌های F لیمر و هاسمن استفاده خواهد شد. تجزیه‌وتحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار آماری ایویوز انجام خواهد شد و تکنیک استفاده‌ای داده‌های پانل خواهد بود.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش در دو بخش شامل آمار توصیفی و آمار استنباطی قابل بیان می‌باشد:

الف- نتایج آمار توصیفی

جدول(۱) – خلاصه‌ی نتایج آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
طرح‌های مالیاتی	۰/۱۱۵	۰/۱۱۰	۰/۹۲۰	۰/۰۰۰	۰/۱۰۹	۳/۱۸۶	۲۱/۰۱۶
محافظه‌کاری حسابداری	۰/۰۰۵	۰/۰۰۳	۱/۶۵۱	-۱/۱۷۰	۰/۲۷۷	-۰/۲۲۴	۶/۷۲۲
اهرم مالی	۰/۶۸۸	۰/۵۲۰	۱۲/۲۱۰	۰/۰۰۰	۰/۹۲۲	۶/۷۶۵	۳۵/۳۹۸
اندازه شرکت	۱۵/۶۷۲	۱/۴۰۹۵	۲۱/۵۷۲	۱۱/۴۰۷	۱/۶۶۹	۰/۸۹۰	۳/۹۵۰

مأخذ: محاسبات پژوهش

میانگین متغیر طرح‌های مالیاتی شرکت برابر با ۰/۱۱۵ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همان‌طور که نتایج نشان می‌دهد میانه‌ی متغیر طرح‌های مالیاتی شرکت برابر با ۰/۱۱۰ است که بیان‌گر این است که نیمی از داده‌ها کم‌تر از این مقدار و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار هستند. انحراف معیار یکی از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است؛ مقدار این پارامتر برای متغیر طرح‌های مالیاتی شرکت برابر با ۰/۱۰۹ است.

ب- نتایج آمار استنباطی

جدول (۲): نتایج آزمون F لیمر

مدل	نوع آزمون	نوع مدل	P-Value	درجه آزادی	مقدار آماره
مدل اول	آزمون F لیمر	پانل	۰/۰۰۰	۱۴۱/۵۶۴	F= ۲/۰۹۱
مدل دوم	آزمون F لیمر	پانل	۰/۰۰۰	۱۴۱/۵۶۲	F= ۲/۰۷۲

مأخذ:محاسبات پژوهش

با توجه به شکل جدول فوق، چون Prob کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، فرض H۰ مبنی بر پولینگ بودن داده‌ها رد می‌شود؛ بنابراین با توجه به آزمون لیمر، داده‌ها پانل است حال باید آزمون هاسمن[۱] را انجام داد.

جدول (۳): نتایج آزمون هاسمن

مدل	نوع آزمون	نوع مدل	P-Value	درجه آزادی	مقدار آماره
مدل اول	آزمون هاسمن	اثرات ثابت	۰/۰۴۰	۹	χ_2 =۳۸/۳۰۸
مدل دوم	آزمون هاسمن	اثرات ثابت	۰/۰۴۰	۸	χ_2 =۴۲/۰۸۷

مأخذ:محاسبات پژوهش

طبق نتایج حاصل از آزمون هاسمن برای مدل پژوهش، با توجه به این‌که در سطح اطمینان ۵ درصد ارزش احتمال کمتر از ۰/۰۵ است لذا فرضیه‌ی صفر رد می‌شود. رد فرضیه‌ی صفر (H۰) نشان می‌دهد که روش اثرات تصادفی ناسازگار است و بایستی از روش اثرات ثابت استفاده شود.

جدول (٤): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس مدل‌های پژوهش

مدل پژوهش	آماره	درجه آزادی	احتمال آماره	نتیجه

۱- Hausman

مدل اول	۷۶۴/۵۳۴	۱۴۲	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس
مدل دوم	۷۶۳/۳۳۰	۱۴۲	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس

مأخذ: محاسبات پژوهش

با توجه به اینکه P-Value مندرج در جدول (۴) مدل‌ها کمتر از سطح معنی‌داری ۵٪ است، مدل دارای ناهمسانی واریانس می‌باشند برای رفع این مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده می‌شود. نتایج تخمین مدل اول برای بررسی فرضیه اول به شرح زیر است:

جدول (۵): خلاصه نتایج آماری آزمون مدل اول پژوهش

وابسته (طرح‌های مالیاتی شرکت)	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری	نتایج
C (عرض از مبدأ)	۰/۳۳۰	۰/۰۱۳	۲۵/۲۸۴	۰/۰۰۰	
محافظه‌کاری حسابداری	-۰/۰۰۹	۰/۰۰۴	-۲/۱۹۲	۰/۰۲۸	تایید فرضیه اول
اهرم مالی	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۶	۳/۹۵۱	۰/۰۰۰	
اندازه شرکت	-۰/۰۱۳	۰/۰۰۰۸	-۱۷/۰۵۳	۰/۰۰۰	
آماره F فیشر (سطح معنی‌داری)	۳۹/۷۹۰ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسن		۱/۹۸۰	
ضریب تعیین	۰/۹۱۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۸۸۸	

مأخذ: محاسبات پژوهش

قبل از آزمون فرضیه‌ی پژوهش بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به احتمال آماره F محاسبه‌شده (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۹۱ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (طرح‌های مالیاتی شرکت)، توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود. ضریب برآوردی متغیر محافظه‌کاری حسابداری

جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان محافظه‌کاری حسابداری و طرح‌های مالیاتی شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ است؛ زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح‌های مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود. ضریب برآوردی متغیر اهرم مالی جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان اهرم مالی و طرح‌های مالیاتی شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ است؛ زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین اهرم مالی و طرح های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد. ضریب برآوردی متغیر اندازه شرکت جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان اندازه شرکت و طرح های شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ است؛ زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین اندازه شرکت و طرح های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

نتایج تخمین مدل دوم برای بررسی فرضیه دوم به شرح زیر است:

جدول (٦): خلاصه نتایج آماری آزمون مدل دوم پژوهش

وابسته (طرح های شرکت)	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری	نتایج
C (عرض از مبدأ)	۰/۳۲۷	۰/۰۱۲	۲۶/۳۷۶	۰/۰۰۰	
محافظه‌کاری حسابداری	-۰/۰۱۱	۰/۰۰۴	-۲/۴۸۶	۰/۰۱۳	
اهرم مالی	۰/۰۰۰۹	۰/۰۰۲	۰/۴۱۸	۰/۶۷۵	
محافظه‌کاری حسابداری* اهرم مالی	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۲/۹۷۰	۰/۰۰۳	تایید فرضیه دوم

اندازه شرکت	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲	۱/۷۲۹	۰/۰۸۴	
آماره F فیشر (سطح معنی‌داری)	۴۲/۳۱۱ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسن		۱/۹۷۵	
ضریب تعیین	۰/۹۱۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۸۹۵	

مأخذ: محاسبات پژوهش

قبل از آزمون فرضیه‌ی پژوهش بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، باید از صحت نتایج اطمینان حاصل نمود. بدین منظور برای بررسی معناداری کل مدل از آزمون F استفاده گردید. با توجه به احتمال آماره F محاسبه‌شده (۰/۰۰۰)، می‌توان ادعا نمود که مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است. با توجه به ضریب تعیین مدل برازش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۹۱ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل (طرح های شرکت)، توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود.

ضریب برآوردی متغیر محافظه‌کاری حسابداری جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان محافظه‌کاری حسابداری و طرح های شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ است؛ زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، کمتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد.

ضریب برآوردی متغیر اهرم مالی جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان اهرم مالی و طرح های شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ نیست؛ زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، بیشتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین اهرم مالی و طرح های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد.

بررسی مقدار آماره t، متغیر محافظه‌کاری حسابداری * اهرم مالی نشان می‌دهد در سطح خطای ۵ درصد دارای رابطه معنی‌داری با طرح های شرکت می‌باشد؛ بنابراین می‌توان بیان کرد فرضیه در سطح اطمینان بالاتر از ۹۵ درصد پذیرفته می‌گردد. از این‌رو با توجه

به نتایج بدست آمده می‌توان بیان کرد اهرم مالی رابطه‌ی بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های را تعدیل می‌کند؛ از این رو فرضیه چهارم پژوهش پذیرفته می‌شود.

ضریب برآوردی متغیر اندازه شرکت جدول بالا نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی معنادار میان اندازه شرکت و طرح های شرکت در سطح خطای ۰/۰۵ نیست؛ زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر پژوهش، بیشتر از ۰/۰۵ به‌دست‌آمده است؛ بنابراین می‌توان گفت که ارتباط معنادار بین اندازه شرکت و طرح های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در اول فرضیه، وجود رابطه‌ی بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. متغیر محافظه‌کاری حسابداری دارای سطح معناداری ۰/۰۲۸ است که نشان‌دهنده‌ی وجود رابطه‌ی معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های می‌باشد. همچنین ضریب β و آماره t متغیر محافظه‌کاری حسابداری دارای علامت منفی است که نشان-دهنده‌ی رابطه‌ی منفی محافظه‌کاری حسابداری و طرح های است. در تفسیر ضرایب رگرسیون β می‌توان گفت با ثابت ماندن اثر سایر متغیرها، به ازای یک واحد افزایش در متغیر محافظه‌کاری حسابداری و ضریب β منفی به‌دست‌آمده، مقدار طرح های به میزان ۰/۰۰۹ کاهش می‌یابد و به دلیل آن‌که مقدار احتمال آن کم‌تر از ۰/۰۵ یعنی ۰/۰۲۸شده است، فرضیه‌ی H_1 تأیید شده، در نتیجه بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های رابطه‌ی منفی وجود داشته و این رابطه معنادار نیز می‌باشد. مدیران محافظه‌کار عموما با توجه به خصلت احتیاطی که دارند، تمایل کم‌تری به طرح های از خود نشان می‌دهند. این نتیجه با پژوهش هیدیانتو و اراساشانتی(۲۰۲۱)، مهرانی و سیدی(۱۳۹۲) و سوتریس‌نو و پیرزادا(۲۰۲۰) موافق و همسو می‌باشد. با توجه به تایید فرضیه‌ی دوم پژوهش که نشان از وجود رابطه‌ی معناداری بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های دارد، و منفی بودن رابطه‌ی فوق، بنابراین به سرمایه‌گذاران بالقوه پیشنهاد می‌گردد این شرکت‌ها را برای سرمایه‌گذاری انتخاب نمایند، چرا که طرح های به‌عنوان یک رفتار

غیراخلاقی در آن‌ها کم‌تر انجام می‌شود. هم‌چنین دولت‌ها نیز در این شرکت‌ها از بابت طرح های خیال‌شان راحت‌تر است.

در فرضیه دوم ، اهرم مالی به عنوان عامل تعدیلی برای ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نظر گرفته شده است. متغیر تعدیلی اهرم مالی دارای سطح معناداری ۰/۰۰۳ است که نشان-دهنده‌ی وجود رابطه‌ی معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. همچنین ضریب β و آماره t متغیر تعدیلی اهرم مالی دارای علامت مثبت است که نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی مثبت می‌باشد. در تفسیر ضرایب رگرسیون β می‌توان گفت با ثابت ماندن اثر سایر متغیرها، به ازای یک واحد افزایش در متغیر تعدیلی اهرم مالی و ضریب β مثبت به-دست‌آمده، مقدار طرح های به میزان ۰/۰۰۴ افزایش می‌یابد و به دلیل آن‌که مقدار احتمال آن کم‌تر از ۰/۰۵ یعنی ۰/۰۰۳ شده است، فرضیه‌ی H_1 تأیید شده، در نتیجه اهرم مالی ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های را تعدیل می‌کند، و ارتباط نیز مثبت و معنادار می‌باشد. افزایش در متغیر اهرم مالی به عنوان متغیر تعدیلی در برخی موارد نشان‌دهنده‌ی وخامت اوضاع می‌باشد که در این حالت مدیران محافظه‌کار به دلیل شخصیت خاص خود تمایلی به طرح های ندارند. این نتیجه با پژوهش هیدیانتو و اراساشانتی(۲۰۲۱) موافق و همسو می‌باشد. با توجه به تایید فرضیه‌ی دوم پژوهش نیز که نشان از تاثیر مثبت و معنادار اهرم مالی بر ارتباط بین محافظه‌کاری حسابداری و طرح های داشت، لذا به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان توصیه می‌شود به میزان اهرم مالی برای جلوگیری از طرح های توجه گردد.

منابع

۱- احمدی،محمدرمضان، جمالی، کامران (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت حسابرسی بر بازده آتی سهام شرکت‌های پذیرفته شده دربورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دورهٔ ۲۰، شمارهٔ ۴، ص‌ص ۲۰-۱.

۲- اسدی، غلامحسین و بیات، مرتضی (۱۳۹۴). تأثیر حسابداری محافظه‌کاری شرطی و غیرشرطی بر ارزش شرکت، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره بیست و چهارم.

۳- اسلامی ذرعی، محمدجعفر و پورعلی، محمدرضا(۱۳۹۷). تاثیر محافظه کاری و اجتناب مالیاتی بر ابعاد کیفیت سود در شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادارتهران. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۶ ، پاییز ۷۹۳۱ ،ص ۲۰۲-۲۲۰.

٤- بیگدلی، حسین و احدی سرکانی، سیدیوسف و صنایعی، معصومه،(۱۳۹۵).اثر محافظه کاری بر گریز مالیاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران،هفتمین کنفرانس بین المللی اقتصاد و مدیریت.

٥- رحیمیان ، نظام‌الدین و توکل‌نیا ، اسماعیل(۱۳۹۲). اهرم مالی و ارتباط آن با درماندگی مالی و فرصت های رشد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی-سال پنجم-شماره۲۰ -زمستان۱۳۹۲- صفحات -۱۲۹ ۱۰۸.

٦- شریف پور قشونی،فرزانه و جبارزاده کنگرلویی ، سعید(۱۴۰۲). بررسی تاثیر محافظه کاری بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و کارایی سرمایه گذاری .نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری(۲٤)۷ ،٤۳۹-٤۲۷ .

۷- کاشانی‌پور، محمد؛ فخاری، حسین و عزیزجلالی، حسین(۱۳۹۳). مطالعه‌ی عوامل تعیین کننده نرخ مؤثر مالیاتی در بورس اورا بهادار تهران بر مبنای مدل رگرسیون چند متغیره‌ی غیرخطی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۱۹ ، صفحات ۱تا ۲۰.

۸- ملکی، علیرضا و کلبادی نژاد، فاطمه و اکبرزاده، معصومه (۱۳۹۳). ساختارهای رقابتی محصولات و ساختار تأمین مالی با محافظه‌کاری مشروط در گزارش مالی، اولین همایش ملی حسابداری و حسابرسی، بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندر گز.

۹- مهرانی، ساسان و سیدی، سیدجلال(۱۳۹۲). بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه‌کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت/سال سوم / شماره دهم.

۱۰- Dai, Bingbin and Yang, Fan. (۲۰۱۵). Monetary policy, accounting conservatism and trade credit. China Journal of Accounting Research, ۸(٤), ۲۹٥-۳۱۳.

۱۱- García Lara, J.M., GarcíaOsma, B. and Penalva, F. (۲۰۱۹). Accounting conservatism and firm investment efficiency, www. Ssrn.com.

۱۲- Hidayanto, N and Erasashanti,A(۲۰۲۱).THE EFFECT OF FINANCIAL DISTRESS AND ACCOUNTING CONSERVATISM ON TAX AVOIDANCE WITH LEVERAGE AS MODERATING VARIABLE. Article in Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences · November ۲۰۲۱. □□□□□, ۱۱(۱۱۹).۲۰-۲۷.

۱۳- Langli, J and Willekens, M (۲۰۱۷). Tax Avoidance, Horizontal Agency Conflicts and High-Quality Auditing in Private Firms.

۱۴- Ribeiro, A., Cerqueira, A and Brandao, E (۲۰۱٥). The Determinants of Effective Tax Rates: Firms' Characteristics and Corporate Governance.Research work in progress.N.٥٦٧.December.

۱٥- Sutrisno,P and Pirzada,k(۲۰۲۰). Are CEO Overconfidence and Audit Firm Size Related To Tax Avoidance? Accounting and Finance Review. Journal homepage: www.gatrenterprise.com/GATRJournals/afr_issues.html. Acc. Fin. Review ٥(۲) ٥٦ – ٦٥ (۲۰۲۰).

The impact of the relationship between accounting conservatism and financial leverage on tax plans

Ghasem Ghasemi

Department of Accounting, Sab.C., Islamic Azad University, Sabzevar, Iran (Corresponding Author)E-mail: Ghasem_ghasemi@iaus.ac.ir

Abstract

The main objective of this study is to determine the effect of the relationship between accounting conservatism and financial leverage on tax plans in the Tehran Stock Exchange, which of course in this study, financial leverage is entered as a moderating variable in the model. Tax plans involves restricting the flow of specific company information in order to prevent the discovery of this information by tax authorities. Tax avoidance is an attempt to reduce taxes paid. In fact, tax avoidance is a type of use of legal loopholes in tax laws in order to reduce taxes. Tax avoidance is an activity of tax evasion without breaking the lines of the laws and within the framework of tax laws. This study was conducted for a ٥-year period between ٢٠١٩ and ٢٠٢٣.¬ the sample data of the companies under study were collected after examining the availability of their information, classified using Excel software, and analyzed using EViews software. The results of the study showed that there was a negative relationship between accounting conservatism and tax plans, and this relationship is also significant. Unconditional conservatism does not depend on the occurrence of specific facts, but rather on the ability and correctness of management in choosing conservative accounting procedures, which may arise from tax or political factors or factors related to the managers' own interests. Also, financial leverage positively moderates the relationship between accounting conservatism and tax plans.

Keywords; Accounting conservatism, financial leverage, tax plans, companies listed on the Tehran Stock Exchange.

نقش حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مالی و تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری: تأکید بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

حیدر ربیعی[۱]

علی صباح محمد رضا [۲]

چکیده

صنعت گردشگری و هتلداری به دلیل ماهیت خدماتی، نوسان‌پذیری تقاضا، سهم بالای هزینه‌های عملیاتی و ضرورت پاسخ‌گویی سریع به تحولات بازار، نیازمند نظام‌های اطلاعاتی کارآمد برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی است. در این میان، حسابداری مدیریت با فراهم‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی، یکی از ابزارهای کلیدی برای برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تخصیص بهینه منابع در این صنعت به شمار می‌رود. هدف این پژوهش، تبیین نقش حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد مالی و مدیریتی صنعت گردشگری و هتلداری با اتکا بر ادبیات نظری و مطالعات پیشین است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، کتابخانه‌ای با رویکرد توصیفی ـ تحلیلی است. داده‌ها از طریق بررسی و تحلیل منابع معتبر شامل کتب تخصصی، مقالات علمی، گزارش‌های حرفه‌ای و اسناد مرتبط با حسابداری مدیریت، گردشگری و هتلداری گردآوری شده و به شیوه تحلیل مضمون و استنباط مفهومی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج بررسی ادبیات نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت از طریق به‌کارگیری ابزارهایی نظیر بودجه‌بندی، بهایابی، تحلیل هزینه ـ منفعت، طبقه‌بندی و کنترل هزینه‌ها، ارزیابی سودآوری و تکنیک‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌ای، نقش مؤثری در ارتقای شفافیت اطلاعات، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری، کنترل هزینه‌های عملیاتی و افزایش کارایی مالی در واحدهای فعال در صنعت گردشگری و هتلداری ایفا می‌کند. همچنین، مرور متون

۱ استاد دانشگاه تهران و مشاور راهبردهای مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری alrabiei@ut.ac.ir

۲ دانشجوی مقطع ارشد، دانشگاه تهران پردیس البرز.

نشان می‌دهد که ضعف در نظام‌های اطلاعاتی، نبود مهارت‌های تخصصی، پیچیدگی ساختار هزینه‌ها و نوسانات محیطی از مهم‌ترین موانع بهره‌گیری اثربخش از حسابداری مدیریت در این صنعت است. بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که توسعه و استقرار نظام‌های نوین حسابداری مدیریت، همراه با آموزش مدیران و تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی، می‌تواند زمینه‌ساز بهبود تصمیم‌گیری، افزایش بهره‌وری، تقویت مزیت رقابتی و پایداری عملکرد در صنعت گردشگری و هتلداری باشد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری مدیریت، صنعت گردشگری، هتلداری، کنترل هزینه، تصمیم‌گیری مدیریتی، ارزیابی عملکرد.

مقدمه

حسابداری مدیریت در دهه‌های اخیر از یک نظام صرفاً مبتنی بر ثبت، گزارشگری داخلی و کنترل عملیات، به ابزاری راهبردی برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، برنامه‌ریزی، ارزیابی عملکرد و خلق ارزش در سازمان‌ها تحول یافته است (اسکاپن، ۱۹۹۱؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷). این تحول به‌ویژه در صنایع خدماتی، که با عدم‌قطعیت بالاتر، نوسان تقاضا و ضرورت واکنش سریع به تغییرات بازار مواجه‌اند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. صنعت گردشگری و هتلداری نیز به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های خدماتی، به سبب ویژگی‌هایی چون فصلی بودن تقاضا، تنوع خدمات، سهم بالای هزینه‌های عملیاتی، حساسیت کیفیت خدمات و رقابت شدید، نیازمند نظامی اطلاعاتی است که بتواند مدیران را در اتخاذ تصمیم‌های دقیق، سریع و اقتصادی یاری رساند. در چنین بستری، حسابداری مدیریت نه‌تنها ابزار کنترل مالی، بلکه سازوکاری برای هدایت تصمیم‌های عملیاتی و راهبردی تلقی می‌شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸).

یکی از بنیادی‌ترین حوزه‌هایی که حسابداری مدیریت در صنعت هتلداری در آن نقش‌آفرینی می‌کند، مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. ساختار هزینه در واحدهای اقامتی و هتل‌ها غالباً پیچیده، چندبخشی و متأثر از سطح اشغال، نوع خدمات و نوسانات تقاضاست. هزینه‌های مرتبط با بخش‌هایی نظیر خانه‌داری، پذیرش، غذا و نوشیدنی، نگهداری و پشتیبانی، اگرچه در ظاهر عملیاتی‌اند، اما در عمل تأثیر مستقیمی بر سودآوری، کیفیت خدمات و قدرت رقابت‌پذیری بنگاه دارند. ازاین‌رو، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مانند بودجه‌بندی، بودجه‌بندی منعطف، تحلیل انحرافات و ارزیابی مراکز هزینه، این امکان را فراهم می‌کند که مدیران بتوانند رفتار هزینه‌ها را بهتر بشناسند، عوامل اصلی ایجاد هزینه را شناسایی کنند و در شرایط متغیر بازار، تصمیمات مناسب‌تری برای کنترل و کاهش هزینه‌های غیرضروری اتخاذ نمایند (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در واقع، بدون شناخت دقیق بهای خدمات و نحوه تغییرپذیری هزینه‌ها، دستیابی به سودآوری پایدار در صنعت هتلداری دشوار خواهد بود.

در کنار مدیریت هزینه، مدیریت درآمد به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عرصه‌های تصمیم‌گیری در هتلداری، پیوندی مستقیم با حسابداری مدیریت دارد. ماهیت خدمات اقامتی به‌گونه‌ای

است که ظرفیت استفاده‌نشده اتاق‌ها در هر روز، عملاً از دست می‌رود و امکان ذخیره‌سازی آن برای آینده وجود ندارد؛ بنابراین، مدیران هتل باید بتوانند میان سطح تقاضا، ظرفیت موجود، هزینه‌های عملیاتی و اهداف سودآوری، توازن برقرار کنند. در این میان، حسابداری مدیریت با فراهم‌کردن اطلاعات تحلیلی درباره بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود، ترکیب فروش و عملکرد بخش‌های مختلف، بستر لازم را برای تصمیم‌گیری در زمینه مدیریت درآمد فراهم می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸). تحلیل شاخص‌هایی نظیر میانگین نرخ روزانه اتاق و درآمد حاصل از هر اتاق در دسترس، زمانی می‌تواند برای مدیریت مفید واقع شود که در کنار اطلاعات مربوط به ساختار هزینه و ظرفیت عملیاتی تفسیر گردد. به بیان دیگر، مدیریت درآمد در هتلداری تنها یک موضوع بازاریابی یا فروش نیست، بلکه به‌طور اساسی به تحلیل‌های حسابداری مدیریت و ارزیابی پیامدهای مالی تصمیمات وابسته است.

قیمت‌گذاری نیز به‌عنوان سومین محور اصلی این پژوهش، یکی از حساس‌ترین حوزه‌های تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری به‌شمار می‌رود. تعیین قیمت خدمات در این صنعت صرفاً بر مبنای شرایط بازار یا رفتار رقبا انجام نمی‌شود، بلکه مستلزم درک هم‌زمان هزینه‌های ارائه خدمت، سطح تقاضا، ادراک مشتری از ارزش و اهداف سودآوری بنگاه است. حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق ارائه اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده، حاشیه سود، نقطه سربه‌سر و آثار مالی سناریوهای مختلف قیمت‌گذاری، به مدیران در انتخاب قیمت‌های مؤثر و اقتصادی یاری رساند (بارت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در شرایطی که تقاضا با نوسان همراه است، قیمت‌گذاری پویا و مبتنی بر اطلاعات دقیق، می‌تواند به بهینه‌سازی درآمد و استفاده بهتر از ظرفیت منجر شود؛ اما موفقیت این رویکرد، در گرو دسترسی به اطلاعات حسابداری مدیریتِ قابل اتکا و به‌موقع است. ازاین‌رو، قیمت‌گذاری در صنعت هتلداری را باید نتیجه تعامل میان تحلیل هزینه، مدیریت درآمد و شناخت شرایط بازار دانست.

با وجود اهمیت این کارکردها، استقرار و بهره‌گیری اثربخش از حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری با چالش‌هایی نیز همراه است. پیچیدگی عملیات، دشواری تخصیص دقیق هزینه‌های غیرمستقیم، تغییرات سریع در الگوی تقاضا، محدودیت‌های فناورانه و کمبود نیروی انسانی متخصص، از جمله عواملی هستند که می‌توانند اثربخشی

نظام‌های حسابداری مدیریت را در این صنعت کاهش دهند؛ مسئله‌ای که در کشورهای در حال توسعه نمود بیشتری دارد (هاستید، ۲۰۱۲). در عین حال، توسعه فناوری اطلاعات، سیستم‌های رزرواسیون، نرم‌افزارهای مالی و سامانه‌های تحلیلی، فرصت‌های تازه‌ای برای گردآوری، پردازش و تفسیر داده‌ها فراهم کرده است و می‌تواند توان حسابداری مدیریت را در زمینه کنترل هزینه، تحلیل سودآوری، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری تقویت کند (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

بر این اساس، پژوهش حاضر با رویکردی کتابخانه‌ای و به شیوه توصیفی ـ تحلیلی، در پی آن است که نقش حسابداری مدیریت را در صنعت گردشگری و هتلداری، با تمرکز ویژه بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبیین کند. این مطالعه بر پایه بررسی و تحلیل منابع، متون و پژوهش‌های پیشین انجام شده و هدف آن، ارائه تصویری منسجم از کارکردهای حسابداری مدیریت در این سه حوزه و تبیین دلالت‌های آن برای بهبود تصمیم‌گیری، افزایش کارایی عملیاتی و ارتقای سودآوری در واحدهای اقامتی و هتل‌هاست (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵).

بیان مسئله

صنعت گردشگری و هتلداری به‌عنوان یکی از مهم‌ترین بخش‌های اقتصادی در سطح جهان، سهم قابل‌توجهی در ایجاد اشتغال، توسعه منطقه‌ای و افزایش تولید ناخالص داخلی دارد. با این حال، این صنعت به دلیل ماهیت خدماتی، فسادپذیری ظرفیت، فصلی بودن تقاضا، نوسانات درآمدی، شدت رقابت و حساسیت بالا نسبت به تحولات اقتصادی و اجتماعی، همواره با عدم‌اطمینان و پیچیدگی در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مواجه است (وطن‌پرست، ۱۳۹۷). در چنین فضایی، اتکای صرف به اطلاعات مالی سنتی برای اداره اثربخش واحدهای اقامتی و بنگاه‌های فعال در حوزه گردشگری کفایت نمی‌کند و مدیران برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری، نیازمند اطلاعاتی تحلیلی، به‌موقع و مرتبط هستند. در این میان، حسابداری مدیریت به‌عنوان یکی از مهم‌ترین نظام‌های اطلاعاتی درون‌سازمانی، می‌تواند با فراهم‌ساختن اطلاعات مالی و غیرمالی، نقش مؤثری در پشتیبانی از تصمیم‌های عملیاتی و راهبردی ایفا کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸).

در ادبیات نوین، حسابداری مدیریت دیگر صرفاً به ثبت و گزارش هزینه‌ها محدود نمی‌شود، بلکه به‌مثابه ابزاری برای خلق ارزش، ارتقای کارایی و پشتیبانی از تصمیم‌گیری‌های راهبردی شناخته می‌شود (اسکاپن، ۱۹۹۱). اهمیت این تحول در صنعت هتلداری بیش از سایر بخش‌ها آشکار است؛ زیرا بخش عمده‌ای از موفقیت در این صنعت به توانایی مدیران در کنترل هزینه‌های عملیاتی، مدیریت اثربخش درآمد و اتخاذ سیاست‌های مناسب قیمت‌گذاری وابسته است. ازاین‌رو، بررسی نقش حسابداری مدیریت در این سه حوزه، می‌تواند درک دقیق‌تری از ظرفیت‌های این دانش برای بهبود عملکرد مالی و عملیاتی واحدهای گردشگری و هتل‌ها فراهم سازد.

نخستین محور اساسی در این زمینه، مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. ساختار هزینه در هتل‌ها و واحدهای اقامتی، چندبعدی و متأثر از ماهیت خدماتی فعالیت‌هاست. هزینه‌های مرتبط با خانه‌داری، پذیرش، غذا و نوشیدنی، نگهداری، انرژی، نیروی انسانی و سایر بخش‌های پشتیبانی، سهم مهمی در بهای تمام‌شده خدمات دارند و هرگونه ضعف در کنترل و تحلیل آن‌ها می‌تواند سودآوری بنگاه را به‌طور مستقیم تحت تأثیر قرار دهد. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت با بهره‌گیری از ابزارهایی مانند بودجه‌بندی، بودجه‌بندی منعطف، تحلیل انحرافات، شناسایی مراکز هزینه و تحلیل رفتار هزینه، امکان شناخت دقیق‌تر منشأ هزینه‌ها و کنترل مؤثرتر آن‌ها را فراهم می‌کند (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در واقع، مدیریت علمی هزینه‌های عملیاتی در صنعت هتلداری زمانی تحقق می‌یابد که اطلاعات هزینه‌ای از حالت ثبت صرف خارج شده و به مبنایی برای تحلیل، ارزیابی و تصمیم‌گیری مدیریتی تبدیل شود.

دومین محور کلیدی، مدیریت درآمد است که در صنعت هتلداری اهمیت ویژه‌ای دارد. یکی از ویژگی‌های اساسی این صنعت آن است که ظرفیت فروش‌نرفته در هر مقطع زمانی، قابل ذخیره‌سازی و انتقال به دوره‌های بعد نیست؛ ازاین‌رو، مدیریت درآمد در هتل‌ها صرفاً به معنای افزایش فروش نیست، بلکه به مفهوم استفاده بهینه از ظرفیت موجود برای حداکثرسازی درآمد و سودآوری است. تحقق این هدف، مستلزم دسترسی به اطلاعاتی درباره ساختار هزینه، سطح تقاضا، ظرفیت عملیاتی، ترکیب خدمات و بازده بخش‌های مختلف است. حسابداری مدیریت با ارائه چنین اطلاعاتی، زمینه تحلیل دقیق‌تر

عملکرد و اتخاذ تصمیم‌های منطقی‌تر را در زمینه تخصیص منابع، زمان‌بندی ارائه خدمات و ارزیابی سودآوری فراهم می‌سازد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸). بنابراین، مدیریت درآمد در صنعت هتلداری را نمی‌توان مستقل از نظام حسابداری مدیریت بررسی کرد، زیرا تصمیم‌های مرتبط با درآمد زمانی اثربخش خواهند بود که بر پایه تحلیل هم‌زمان درآمد، هزینه و ظرفیت اتخاذ شوند.

سومین محور اصلی، قیمت‌گذاری است که یکی از حساس‌ترین و راهبردی‌ترین تصمیمات در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری به‌شمار می‌رود. قیمت‌گذاری در این صنعت تحت تأثیر متغیرهای متعددی از جمله سطح تقاضا، شدت رقابت، کیفیت خدمات، ادراک مشتری از ارزش، شرایط فصلی و ساختار هزینه قرار دارد. از این‌رو، تعیین قیمت خدمات، فرایندی صرفاً بازاریابی نیست، بلکه تصمیمی مالی–مدیریتی است که باید بر مبنای اطلاعات دقیق و تحلیلی انجام شود. حسابداری مدیریت از طریق ارائه داده‌های مرتبط با بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود، نقطه سربه‌سر و پیامدهای مالی سناریوهای مختلف، می‌تواند مبنایی علمی برای قیمت‌گذاری فراهم آورد و مدیران را در انتخاب نرخ‌های مناسب یاری دهد (بارت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). در محیطی که نوسانات تقاضا و تغییرات اقتصادی بر رفتار مشتریان و هزینه‌های ارائه خدمات اثر می‌گذارد، قیمت‌گذاری اثربخش تنها زمانی امکان‌پذیر است که میان ملاحظات بازار و تحلیل‌های حسابداری مدیریت پیوندی منسجم برقرار شود.

در کنار این کارکردها، پیشرفت فناوری اطلاعات و توسعه نرم‌افزارهای مالی و عملیاتی، ظرفیت حسابداری مدیریت را در صنعت گردشگری و هتلداری به‌طور چشمگیری افزایش داده است. استفاده از سامانه‌های اطلاعاتی و ابزارهای تحلیلی، امکان گردآوری و پردازش سریع‌تر داده‌ها، تهیه گزارش‌های دقیق‌تر و ارزیابی مستمر عملکرد را فراهم می‌کند و بدین‌ترتیب، زمینه بهبود کنترل هزینه، تحلیل سودآوری و تصمیم‌گیری در حوزه قیمت‌گذاری و مدیریت درآمد را تقویت می‌سازد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷). با این حال، بهره‌گیری مؤثر از این ظرفیت‌ها در همه کشورها و سازمان‌ها یکسان نیست و در بسیاری از محیط‌های در حال توسعه، محدودیت‌هایی نظیر کمبود نیروی متخصص، ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی و پیچیدگی‌های مربوط به گردآوری و تفسیر داده‌های مالی، مانع استقرار کامل و اثربخش نظام‌های حسابداری مدیریت می‌شود (هاستید، ۲۰۱۲).

با توجه به آنچه گفته شد، مسئله اصلی آن است که در صنعت گردشگری و هتلداری، بقا و رقابت‌پذیری بنگاه‌ها نه‌تنها به جذب مشتری، بلکه به توانایی آن‌ها در کنترل هزینه‌های عملیاتی، مدیریت اثربخش درآمد و اتخاذ سیاست‌های منطقی قیمت‌گذاری وابسته است؛ امری که بدون برخورداری از اطلاعات تحلیلی و تصمیم‌ساز حسابداری مدیریت، به‌درستی محقق نخواهد شد. ازاین‌رو، تبیین جایگاه و کارکرد حسابداری مدیریت در این سه حوزه، از منظر علمی و کاربردی اهمیتی ویژه دارد.

بر همین اساس، پژوهش حاضر با رویکردی کتابخانه‌ای و به شیوه توصیفی ـ تحلیلی، بر پایه مطالعه متون، اسناد و مقالات پیشین، در پی آن است که نقش حسابداری مدیریت را در صنعت گردشگری و هتلداری با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری بررسی و تبیین کند. هدف این مقاله آن است که با جمع‌بندی و تحلیل یافته‌های موجود در ادبیات موضوع، تصویری منسجم از ظرفیت‌ها، ابزارها و دلالت‌های حسابداری مدیریت در این حوزه ارائه دهد و نشان دهد که چگونه این دانش می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی، افزایش کارایی عملیاتی و ارتقای سودآوری در واحدهای اقامتی و گردشگری کمک کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵).

اهمیت و ضرورت پژوهش

صنعت گردشگری و هتلداری به‌عنوان یکی از پیشران‌های مهم اقتصاد خدمات، نقش قابل‌توجهی در رشد اقتصادی، ایجاد اشتغال و توسعه منطقه‌ای دارد. بااین‌حال، ویژگی‌های ساختاری این صنعت، از جمله فصلی بودن تقاضا، نوسان‌پذیری درآمد، سهم بالای هزینه‌های عملیاتی، رقابت شدید و حساسیت نسبت به شوک‌های بیرونی، سبب می‌شود اداره اثربخش واحدهای اقامتی و بنگاه‌های گردشگری بدون اتکای نظام‌مند به اطلاعات مدیریتیِ دقیق و به‌موقع، با دشواری‌های جدی مواجه شود. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی تصمیم‌ساز، می‌تواند با فراهم‌سازی تحلیل‌های مرتبط با هزینه، درآمد و سودآوری، پشتوانه‌ای برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و بهبود عملکرد مالی فراهم آورد (اسمیت و براون، ۲۰۲۰).

اهمیت حسابداری مدیریت در صنعت هتلداری زمانی برجسته‌تر می‌شود که «رقابت‌پذیری» و «نوسانات بازار» به‌عنوان دو عامل تعیین‌کننده در موفقیت بنگاه‌ها در نظر گرفته شود. مدیران این صنعت ناگزیرند تصمیم‌هایی اتخاذ کنند که مستقیماً بر سودآوری اثر می‌گذارد؛ تصمیم‌هایی نظیر کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی، ارزیابی سودآوری خدمات و بخش‌ها، و طراحی سیاست‌های قیمت‌گذاری متناسب با شرایط تقاضا و رفتار رقبا. حسابداری مدیریت با ارائه ابزارهای تحلیلی برای پیش‌بینی و مدیریت هزینه‌ها، تحلیل سودآوری و پشتیبانی از قیمت‌گذاری رقابتی، می‌تواند زمینه تصمیم‌گیری دقیق‌تر و کاهش خطاهای مدیریتی را فراهم سازد (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸).

از سوی دیگر، صنعت گردشگری به‌شدت از عوامل بیرونی مانند تغییرات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی اثر می‌پذیرد. این وابستگی به محیط، ریسک عملیاتی و مالی بنگاه‌های گردشگری و هتلداری را افزایش می‌دهد و ضرورت برخورداری از سازوکارهایی برای شناسایی ریسک‌ها و طراحی راهبردهای مالی برای مواجهه با عدم‌اطمینان را تقویت می‌کند. در این چارچوب، حسابداری مدیریت می‌تواند با ارائه اطلاعات مناسب برای سناریونویسی مالی، تحلیل حساسیت و ارزیابی پیامدهای گزینه‌های مدیریتی، به افزایش تاب‌آوری مالی بنگاه کمک کند (واکر و جونز، ۲۰۱۹).

با توجه به محورهای اصلی این مقاله، نخستین حوزه‌ای که ضرورت توجه به حسابداری مدیریت را توجیه می‌کند، مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. ساختار هزینه در هتل‌ها و واحدهای اقامتی، به دلیل چندبخشی بودن عملیات و تنوع خدمات، پیچیده و در بسیاری موارد متأثر از تغییرات سطح فعالیت است. به‌کارگیری روش‌ها و تکنیک‌هایی نظیر بودجه‌بندی، تحلیل نقطه سربه‌سر و تحلیل رفتار هزینه‌ها، می‌تواند به مدیران در کنترل هزینه‌ها، ارزیابی انحرافات و تصمیم‌گیری درباره کارایی بخش‌های مختلف یاری رساند (دروری، ۲۰۲۰). به‌ویژه در شرایطی که هزینه‌ها تحت تأثیر تورم، تغییرات نرخ ارز یا افزایش هزینه‌های تأمین قرار می‌گیرند، اهمیت وجود یک نظام حسابداری مدیریتِ تحلیلی برای پیشگیری از کاهش حاشیه سود دوچندان می‌شود.

دومین حوزه کلیدی، مدیریت درآمد است. از آنجا که در صنعت هتلداری بخشی از ظرفیت (مانند اتاق‌های خالی) قابلیت ذخیره‌سازی ندارد و در صورت فروش‌نرفتن عملاً از دست می‌رود، مدیریت درآمد به‌مثابه یکی از تصمیمات حیاتی برای تداوم فعالیت مطرح می‌شود. حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق تحلیل جریان‌های نقدی، پیش‌بینی درآمد، ارزیابی سودآوری سناریوهای مختلف و سنجش پیامدهای مالی تصمیمات کوتاه‌مدت و بلندمدت، به کاهش ناپایداری مالی و ارتقای موفقیت پایدار بنگاه کمک کند (هیلتون، ۲۰۱۷).

سومین حوزه، قیمت‌گذاری است که پیوندی مستقیم با هر دو حوزه هزینه و درآمد دارد. قیمت‌گذاری در گردشگری و هتلداری تنها تابع شرایط بازار نیست، بلکه در عمل نیازمند درک دقیق از بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود هدف، ظرفیت عملیاتی و رفتار تقاضا است. بنابراین، قیمت‌گذاری اثربخش زمانی تحقق می‌یابد که تصمیمات نرخ‌گذاری بر پایه اطلاعات تحلیلی و مدیریتی استوار باشد؛ اطلاعاتی که حسابداری مدیریت می‌تواند از طریق گزارش‌های مدیریتی و تحلیل‌های سودآوری فراهم کند (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸).

افزون بر این، حسابداری مدیریت با ارائه گزارش‌های مدیریتی و شاخص‌های کلیدی عملکرد، می‌تواند به ارزیابی عملکرد مالی و عملیاتی سازمان‌های گردشگری و هتلداری کمک کند و با برجسته‌سازی نقاط قوت و ضعف، زمینه بهبود مستمر را فراهم سازد (اتکینسون و همکاران، ۲۰۱۹). این کارکرد، به‌طور غیرمستقیم با مدیریت هزینه و درآمد مرتبط است؛ زیرا بدون سنجش عملکرد، کنترل هزینه‌ها و اصلاح سیاست‌های درآمدی و قیمت‌گذاری امکان‌پذیر نخواهد بود. همچنین در چارچوب نگاه نوین به پایداری، حسابداری مدیریت با تولید اطلاعات قابل اتکا برای مدیریت منابع و بهبود تصمیم‌گیری، می‌تواند در حرکت به سوی عملکرد مسئولانه‌تر و ارتقای رضایت مشتریان نقش تسهیل‌گر داشته باشد (هورنگرن و همکاران، ۲۰۲۱).

با توجه به رشد و اهمیت صنعت گردشگری و هتلداری در کشورهای در حال توسعه، از جمله افغانستان، و نقش این صنعت در اشتغال‌زایی و ایجاد درآمد، پرداختن به نقش

حسابداری مدیریت در بهبود کارایی، سودآوری و کیفیت تصمیم‌گیری در این بخش ضروری به نظر می‌رسد (ویلیامز و هاینمان، ۲۰۱۸). بر همین اساس، مقاله حاضر با رویکرد کتابخانه‌ای و مبتنی بر مطالعه متون، اسناد و پژوهش‌های پیشین (فاقد داده‌های کمی و پیمایشی)، می‌کوشد اهمیت و کارکردهای حسابداری مدیریت را با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری در صنعت گردشگری و هتلداری تبیین کرده و دلالت‌های مدیریتی آن را برای تصمیم‌گیری بهتر و افزایش بهره‌وری جمع‌بندی کند.

اهداف پژوهش

تبیین نقش حسابداری مدیریت در بهبود تصمیم‌گیری و عملکرد مالی در صنعت گردشگری و هتلداری با تمرکز بر سه حوزه کلیدی: مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری خدمات.

اهداف فرعی

۱. شناسایی و سامان‌دهی مفاهیم، رویکردها و ابزارهای حسابداری مدیریتِ کاربردی در صنعت گردشگری و هتلداری بر اساس ادبیات پژوهش.
۲. تبیین سازوکارهای حسابداری مدیریت در مدیریت و کنترل هزینه‌های عملیاتی (شامل تحلیل و طبقه‌بندی هزینه‌ها، بودجه‌بندی و کنترل انحرافات) در واحدهای گردشگری و هتلداری.
۳. تبیین نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیریت درآمد از طریق تحلیل درآمد، سنجش سودآوری خدمات/بخش‌ها و پشتیبانی اطلاعاتی از تصمیمات مرتبط با ظرفیت و تقاضا.
٤. بررسی چگونگی بهره‌گیری از اطلاعات حسابداری مدیریت در قیمت‌گذاری خدمات با توجه به بهای تمام‌شده، حاشیه سود هدف و شرایط بازار.
٥. شناسایی چالش‌ها و محدودیت‌های استقرار و به‌کارگیری حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری (به‌ویژه در بستر کشورهای در حال توسعه) و تبیین پیامدهای آن برای کیفیت تصمیم‌گیری و کارایی عملیاتی.

پرسش‌های پژوهش

آیا حسابداری مدیریت با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری، می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی و عملکرد مالی در صنعت گردشگری و هتلداری کمک کند؟

پرسش‌های فرعی پژوهش

۱. آیا حسابداری مدیریت می‌تواند از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در صنعت گردشگری و هتلداری در حوزه‌های برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد پشتیبانی کند؟
۲. آیا حسابداری مدیریت می‌تواند به مدیریت و کنترل هزینه‌های عملیاتی در واحدهای گردشگری و هتلداری از طریق تحلیل و طبقه‌بندی هزینه‌ها، بودجه‌بندی و کنترل انحرافات کمک کند؟
۳. آیا اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند در مدیریت درآمد از طریق تحلیل درآمد، سنجش سودآوری خدمات/بخش‌ها و پشتیبانی از تصمیمات مرتبط با ظرفیت و تقاضا نقش مؤثر داشته باشد؟
٤. آیا اطلاعات حسابداری مدیریت می‌تواند مبنایی برای قیمت‌گذاری خدمات در صنعت گردشگری و هتلداری فراهم کند، به‌گونه‌ای که بهای تمام‌شده، حاشیه سود هدف و شرایط بازار را پوشش دهد؟
۵. آیا چالش‌ها و محدودیت‌های استقرار و به‌کارگیری حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری (به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه) می‌تواند اثربخشی تصمیمات مدیریتی و کارایی عملیاتی را تحت تأثیر قرار دهد؟

گزاره‌ها

به‌کارگیری حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری با تمرکز بر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی و ارتقای عملکرد مالی و عملیاتی منجر می‌شود.

گزاره ۱: هرچه استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری‌های برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد بیشتر باشد، انتظار می‌رود کیفیت تصمیم‌گیری مدیریتی در واحدهای گردشگری و هتلداری بهبود یابد.

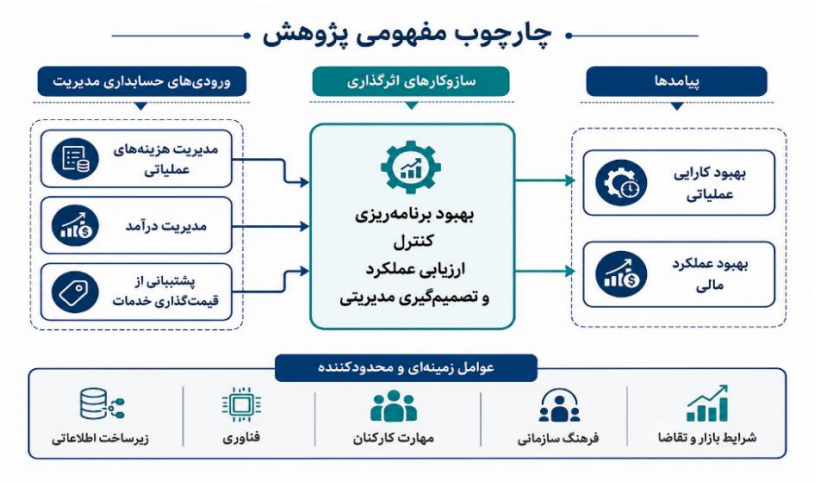
گزاره ۲: به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در مدیریت هزینه (تحلیل رفتار هزینه، بودجه‌بندی، کنترل انحرافات و کنترل هزینه) زمینه کاهش اتلاف منابع و افزایش کارایی عملیاتی را فراهم می‌کند.

گزاره ۳: استفاده از گزارش‌های مدیریتی مرتبط با درآمد و سودآوری (در سطح خدمت، بخش، کانال فروش یا مشتری) به مدیریت بهتر ظرفیت و تصمیمات درآمدی کمک می‌کند.

گزاره ۴: هرچه پیوند میان بهای تمام‌شده، حاشیه سود هدف و شرایط بازار در فرآیند قیمت‌گذاری قوی‌تر باشد، انتظار می‌رود تصمیمات قیمت‌گذاری سازگارتر و نتایج مالی مطلوب‌تر شود.

گزاره ۵: موانع سازمانی و محیطی (ضعف داده‌ها، محدودیت فناوری، کمبود مهارت، مقاومت سازمانی و شرایط ناپایدار بازار) استقرار و اثربخشی حسابداری مدیریت را تضعیف کرده و کیفیت تصمیمات را کاهش می‌دهد.

چهارچوب مفهومی



مبانی نظری

۱) مفهوم و جایگاه حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت یکی از حوزه‌های تخصصی حسابداری است که در پاسخ به نیاز روزافزون مدیران برای اطلاعات درون‌سازمانیِ تصمیم‌مبنـا شکل گرفته است. این حوزه، برخلاف حسابداری مالی که عمدتاً بر گزارشگری برون‌سازمانی و الزامات استانداردی تأکید دارد، بر تولید و تفسیر اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل، تصمیم‌گیری و ارزیابی عملکرد تمرکز می‌کند. از منظر تاریخی، توسعه حسابداری مدیریت در دوره‌ای طولانی رخ داده و به‌ویژه در فاصله ۱۸۲۵ تا ۱۹۲۵ مسیر شکوفایی خود را طی کرده است؛ هرچند پس از ۱۹۲۵ برای مدتی نوآوری‌های تکنیکی آن کند شد. با این وجود، در ادامه و تحت فشار رقابت، تغییر فناوری و تحول نیازهای سازمانی، حسابداری مدیریت با رویکردهای جدید و توسعه‌یافته‌تر توانست نقش خود را در افزایش سودآوری و بقای سازمان‌ها بازیابی و تقویت کند (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در ادبیات نظری نیز بر نبود یک تعریف «واحد و مورد توافق» از حسابداری مدیریت تأکید شده است؛ زیرا برخی تعاریف بیش از حد کلی‌اند و برخی دیگر بر یک رویکرد پژوهشی یا کاربردی خاص تکیه دارند. بنابراین، فهم حسابداری مدیریت غالباً در قالب «کارکردها و حوزه‌های کاربرد» آن صورت می‌گیرد، نه صرفاً یک تعریف واژگانی (اسکاپن، ۱۹۹۱). این ویژگی برای پژوهش‌های مروری اهمیت دارد، زیرا امکان می‌دهد چارچوب نظری مطالعه بر مبنای کارکردهای کلیدی حسابداری مدیریت در یک صنعت مشخص (گردشگری و هتلداری) تدوین شود.

حسابداری مدیریت یکی از شاخه‌های تخصصی حسابداری است که با هدف تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای برنامه‌ریزی، کنترل، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری شکل گرفته است. برخلاف حسابداری مالی که بیشتر بر گزارشگری برون‌سازمانی و رعایت الزامات قانونی و استانداردی تمرکز دارد، حسابداری مدیریت ماهیتی درون‌سازمانی داشته و کارکرد اصلی آن، پشتیبانی از تصمیمات مدیریتی در سطوح عملیاتی و راهبردی است. در واقع، این حوزه از حسابداری می‌کوشد از طریق شناسایی، اندازه‌گیری، تحلیل، تفسیر

و انتقال اطلاعات مرتبط، مدیران را در استفاده کارآمد از منابع و هدایت فعالیت‌های سازمان یاری رساند (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

از منظر تاریخی، جانسون و کاپلان بر این باورند که فاصله زمانی ۱۸۲۵ تا ۱۹۲۵ را می‌توان دوران شکوفایی حسابداری مدیریت دانست؛ زیرا در این دوره، بسیاری از فنون و رویه‌های پایه‌ای این حوزه توسعه یافت. با این حال، پس از این دوره، روند نوآوری در ابزارهای حسابداری مدیریت برای مدتی با رکود نسبی مواجه شد. اما با تشدید رقابت جهانی، گسترش فناوری، تغییر انتظارات مشتریان و پیچیده‌تر شدن محیط کسب‌وکار، حسابداری مدیریت بار دیگر جایگاه خود را به‌عنوان ابزاری راهبردی برای بهبود عملکرد سازمانی بازیافت و از تمرکز صرف بر ثبت و کنترل هزینه‌ها به سمت ایفای نقش فعال در خلق ارزش و پشتیبانی از تصمیمات مدیریتی حرکت کرد (جانسون و کاپلان، ۲۰۱۸؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در ادبیات نظری، اجماع کاملاً یکسانی درباره تعریف حسابداری مدیریت وجود ندارد. اسکاپن تصریح می‌کند که تعریف جامعی که مورد توافق همگانی باشد، در این حوزه مشاهده نمی‌شود؛ زیرا برخی تعاریف بیش از حد کلی‌اند و برخی دیگر بر رویکردهای خاص پژوهشی یا کاربردی تمرکز دارند (اسکاپن، ۱۹۹۱). از این‌رو، در پژوهش‌های علمی، حسابداری مدیریت غالباً نه فقط از رهگذر تعریف واژگانی، بلکه از طریق کارکردها، ابزارها و نقش آن در فرایند تصمیم‌گیری تبیین می‌شود. این نکته در مقاله حاضر اهمیت ویژه‌ای دارد؛ زیرا پژوهش حاضر از نوع مروری/کتابخانه‌ای است و بر تحلیل کارکردهای حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری تمرکز دارد، نه بر آزمون تجربی روابط آماری.

۲) تحول مفهوم حسابداری مدیریت در نهادهای حرفه‌ای (IMA و CIMA)

با تحول محیط کسب‌وکار، نهادهای حرفه‌ای حسابداری نیز مفهوم حسابداری مدیریت را به‌گونه‌ای بازتعریف کرده‌اند که نشان‌دهنده گذار از «تمرکز صرف بر محاسبه بهای تمام‌شده» به سمت «نقش راهبردی در تصمیم‌سازی» باشد. در این چارچوب، حسابداری مدیریت مجموعه‌ای از فعالیت‌ها تلقی می‌شود که از طریق تبدیل داده‌ها به اطلاعات

تحلیلی، مدیران را در تصمیمات عملیاتی و راهبردی یاری می‌کند. این نگاه، حسابداری مدیریت را به یک قابلیت سازمانی برای خلق ارزش و نه فقط ثبت و طبقه‌بندی هزینه‌ها نزدیک می‌کند (اسکاپن، ۱۹۹۱).

در نتیجه، برای صنعت گردشگری و هتلداری، که با ویژگی‌هایی نظیر نوسان تقاضا، فصلی بودن، ظرفیت‌محور بودن خدمات و حساسیت قیمت مواجه است، نقش حسابداری مدیریت بیشتر در سه حوزه نمود می‌یابد: مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و پشتیبانی از قیمت‌گذاری. در این مقاله مروری نیز مبانی نظری بر همین سه محور استوار می‌شود تا پیوند «ابزارهای حسابداری مدیریت» با «تصمیمات کلیدی مدیران» روشن گردد.

تحول مفهومی حسابداری مدیریت را می‌توان به‌خوبی در تعاریف ارائه‌شده توسط دو نهاد حرفه‌ای مهم، یعنی انجمن حسابداری مدیریت (IMA) و انجمن حسابداری مدیریت خبره (CIMA) مشاهده کرد. این تعاریف نشان می‌دهند که حسابداری مدیریت از یک نظام صرفاً اطلاعاتی و کنترلی، به یک قابلیت راهبردی برای مدیریت ارزش، عملکرد و تصمیم‌سازی سازمانی تبدیل شده است.

۱-۲) حسابداری مدیریت از منظر انجمن حسابداری مدیریت (IMA)

انجمن حسابداری مدیریت در تعریف اولیه خود، حسابداری مدیریت را فرایند شناسایی، اندازه‌گیری، انباشت، تجزیه‌وتحلیل، تهیه، تفسیر و انتقال اطلاعات مالی برای استفاده مدیریت در برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل سازمان معرفی کرده است. در این تعریف، تأکید اصلی بر نقش اطلاعات حسابداری در پشتیبانی از وظایف مدیریتی کلاسیک و همچنین پاسخگویی نسبت به منابع سازمانی است (انجمن حسابداری مدیریت، ۱۹۸۱).

با این حال، تعریف متأخرتر IMA نشان‌دهنده گسترش دامنه و عمق این نقش است. این نهاد در سال ۲۰۰۸ حسابداری مدیریت را حرفه‌ای دانست که در تصمیم‌گیری‌های مدیریت، طراحی سیستم‌های برنامه‌ریزی و مدیریت عملکرد، و ارائه تخصص در گزارشگری مالی و کنترل برای کمک به تدوین و اجرای استراتژی سازمان مشارکت می‌کند. این تحول مفهومی حاکی از آن است که حسابدار مدیریت دیگر صرفاً تهیه‌کننده

اطلاعات یا ناظر بر انطباق نیست، بلکه به‌مثابه شریک تجاری استراتژیک در کنار مدیریت قرار می‌گیرد و در حوزه‌هایی مانند برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی، حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک، کنترل داخلی و مدیریت هزینه ایفای نقش می‌کند (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸).

این تغییر نگاه برای صنعت گردشگری و هتلداری اهمیت زیادی دارد؛ زیرا در این صنعت، تصمیمات مدیریتی غالباً باید در شرایط عدم‌اطمینان، نوسان تقاضا، محدودیت ظرفیت و فشار رقابتی اتخاذ شوند. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت تنها زمانی اثربخش خواهد بود که بتواند از سطح «ثبت و گزارش» فراتر رود و به ابزار تحلیلی برای پشتیبانی از مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبدیل شود.

۲-۲) حسابداری مدیریت از منظر انجمن حسابداری مدیریت خبره (CIMA)

انجمن حسابداری مدیریت خبره نیز در تعریف‌های خود، مسیر مشابهی را طی کرده است. این انجمن در تعریف سال ۱۹۸۷، حسابداری مدیریت را ارائه اطلاعات مورد نیاز مدیریت برای تدوین سیاست‌ها، برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌ها، تصمیم‌گیری درباره گزینه‌های مختلف، افشای اطلاعات و حفاظت از دارایی‌ها می‌دانست. در این چارچوب، حسابداری مدیریت با وظایفی چون برنامه‌ریزی بلندمدت، بودجه‌ریزی کوتاه‌مدت، ثبت معاملات واقعی، کنترل مالی، مدیریت نقدینگی و ارزیابی سیستم‌ها و عملیات پیوند خورده بود (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۱۹۸۷).

اما در نسخه اصلاح‌شده سال ۲۰۰۵، CIMA حسابداری مدیریت را به‌عنوان به‌کارگیری اصول حسابداری و مدیریت مالی برای ایجاد، حفظ، حراست و افزایش ارزش برای ذی‌نفعان تعریف کرد. در این بازتعریف، حسابداری مدیریت دیگر تنها ابزار کنترل عملیات نیست، بلکه بخشی جدایی‌ناپذیر از مدیریت تلقی می‌شود که باید در تدوین استراتژی، برنامه‌ریزی در افق‌های مختلف، تصمیمات عملیاتی، اندازه‌گیری عملکرد مالی و غیرمالی، حفاظت از دارایی‌ها، و پیاده‌سازی حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی نقش‌آفرین باشد (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

این تحول نشان می‌دهد که در ادبیات حرفه‌ای معاصر، حسابداری مدیریت به‌شدت با مفاهیمی چون کارایی، ارزش‌آفرینی، پشتیبانی از تصمیمات مدیریتی و هم‌راستایی با استراتژی سازمان گره خورده است. این برداشت برای صنعت هتلداری و گردشگری، که در آن تصمیمات روزمره عملیاتی تأثیر مستقیمی بر سودآوری دارند، مبنایی نظری و کاربردی بسیار مهم فراهم می‌آورد.

۳) ویژگی‌های صنعت گردشگری و هتلداری و دلالت‌های آن برای حسابداری مدیریت

صنعت هتلداری و گردشگری در زمره کسب‌وکارهای خدماتی است که در آن بخش قابل توجهی از هزینه‌ها به‌صورت ثابت یا نیمه‌ثابت (نظیر هزینه ساختمان، استهلاک، نیروی انسانی کلیدی، انرژی و نگهداری) و بخشی دیگر به‌صورت متغیر (مانند مواد مصرفی، ملزومات و برخی هزینه‌های عملیاتی وابسته به سطح خدمت) بروز می‌کند. از سوی دیگر، «ظرفیت ارائه خدمت» (اتاق، تخت، صندلی، تور و...) ماهیتاً فسادپذیر است؛ یعنی ظرفیت فروش‌نرفته در یک روز/فصل معمولاً قابل ذخیره و انتقال به آینده نیست. این شرایط، هم مدیریت هزینه را پیچیده می‌کند و هم مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری را به تصمیمات حیاتی بدل می‌سازد. بنابراین، حسابداری مدیریت در این صنعت باید بتواند همزمان:

۱. هزینه‌های عملیاتی را اندازه‌گیری، تحلیل و کنترل کند،
۲. درآمد را در سطح بخش‌ها/کانال‌ها/فصول پایش و بهینه‌سازی نماید،
۳. قیمت‌گذاری را با تکیه بر اطلاعات بهای تمام‌شده و شرایط بازار پشتیبانی کند.

صنعت گردشگری و هتلداری از منظر مدیریتی و حسابداری، دارای ویژگی‌هایی است که آن را از بسیاری از صنایع تولیدی متمایز می‌سازد. نخست آنکه در این صنعت، بخش عمده‌ای از خدمات ماهیت ظرفیت‌محور و فناشدنی دارد؛ به این معنا که ظرفیت فروش‌نرفته در یک دوره زمانی، معمولاً قابل ذخیره‌سازی و انتقال به آینده نیست. برای مثال، اتاق خالی یک هتل در یک شب، فرصتی ازدست‌رفته برای کسب درآمد تلقی می‌شود. دوم آنکه تقاضا در این صنعت اغلب فصلی، نوسانی و وابسته به شرایط محیطی

است. سوم آنکه ساختار هزینه‌ها ترکیبی از هزینه‌های ثابت، نیمه‌ثابت و متغیر است و همین امر، تصمیم‌گیری درباره کنترل هزینه، تعیین قیمت و مدیریت ظرفیت را پیچیده می‌سازد.

در چنین بستری، حسابداری مدیریت نقشی اساسی در فراهم‌کردن اطلاعات مرتبط برای تصمیمات مدیران ایفا می‌کند. این اطلاعات می‌تواند شامل بهای تمام‌شده خدمات، تحلیل سودآوری بخش‌ها، انحرافات بودجه‌ای، گزارش‌های عملکرد، تحلیل ظرفیت و ارزیابی کانال‌های درآمدی باشد. از این منظر، اهمیت حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری را باید در توان آن برای پیوند دادن اطلاعات مالی و غیرمالی با تصمیمات عملیاتی و راهبردی جست‌وجو کرد. به‌عبارت دیگر، حسابداری مدیریت در این صنعت، تنها ابزار کنترل نیست، بلکه بخشی از زیرساخت تصمیم‌سازی برای بهبود عملکرد مالی و عملیاتی محسوب می‌شود (وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ بارت، ۲۰۰۸).

۴) مدیریت هزینه‌های عملیاتی

یکی از مهم‌ترین کارکردهای حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، پشتیبانی از مدیریت هزینه‌های عملیاتی است. هزینه‌های عملیاتی در هتل‌ها و بنگاه‌های گردشگری طیف وسیعی از اقلام را در بر می‌گیرد؛ از جمله هزینه‌های اقامت، خانه‌داری، غذا و نوشیدنی، انرژی، استهلاک، تعمیر و نگهداری، بازاریابی، نیروی انسانی و خدمات پشتیبانی. از آنجا که بخش بزرگی از این هزینه‌ها مستقیماً بر سودآوری اثرگذارند، شناسایی دقیق، طبقه‌بندی مناسب و تحلیل مستمر آن‌ها برای مدیران ضروری است.

در مبانی نظری حسابداری مدیریت، مدیریت هزینه‌های عملیاتی نه صرفاً با هدف «کاهش هزینه»، بلکه با هدف کنترل، بهینه‌سازی و هم‌راستاسازی هزینه‌ها با سطح فعالیت و ارزش ایجادشده مطرح می‌شود. در این چارچوب، ابزارهایی مانند بودجه‌بندی، حسابداری مسئولیت، تحلیل انحرافات، تحلیل هزینه-حجم-سود و روش‌های هزینه‌یابی می‌توانند برای شناسایی عوامل ایجادکننده هزینه و ارزیابی کارایی عملیاتی به‌کار گرفته شوند. اهمیت این موضوع در صنعت هتلداری از آن جهت بیشتر است که تصمیمات مربوط به سطح خدمات، کیفیت، اشغال ظرفیت و ترکیب خدمات، همگی دارای پیامدهای

هزینه‌ای‌اند و بدون اطلاعات حسابداری مدیریت، امکان ارزیابی دقیق این پیامدها محدود خواهد بود (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵). از منظر نظری، هرچه ساختار اطلاعاتی سازمان قادر باشد هزینه‌ها را در سطح فعالیت، خدمت یا مرکز مسئولیت تفکیک و ردیابی کند، زمینه برای تصمیم‌گیری بهتر درباره تخصیص منابع و کنترل هزینه‌ها فراهم‌تر خواهد شد. بنابراین، در صنعت گردشگری و هتلداری، حسابداری مدیریت باید بتواند تصویری روشن از رفتار هزینه‌ها در شرایط مختلف تقاضا و ظرفیت ارائه دهد تا مدیران در مورد کنترل مخارج، استفاده بهینه از منابع و بهبود بهره‌وری عملیاتی تصمیمات دقیق‌تری اتخاذ کنند.

۵) مدیریت درآمد

مدیریت درآمد یکی دیگر از محورهای اساسی در صنعت گردشگری و هتلداری است که به‌طور مستقیم با حسابداری مدیریت پیوند دارد. مدیریت درآمد، در معنای عام، به مجموعه سیاست‌ها و تصمیماتی اشاره دارد که با هدف حداکثرسازی درآمد و سود از طریق تنظیم ظرفیت، زمان‌بندی عرضه، بخش‌بندی مشتریان، مدیریت کانال‌های فروش و انطباق با الگوهای تقاضا اتخاذ می‌شوند. در هتلداری، به‌ویژه به دلیل فناشدنی بودن ظرفیت، مدیریت درآمد از اهمیت مضاعف برخوردار است.

اگرچه مدیریت درآمد در برخی ادبیات به حوزه بازاریابی و مدیریت خدمات نزدیک دانسته می‌شود، اما در واقع بدون پشتوانه اطلاعاتی حسابداری مدیریت نمی‌تواند به‌صورت مؤثر اجرا شود. حسابداری مدیریت از طریق ارائه اطلاعات مربوط به درآمدهای تفکیک‌شده، سودآوری بخش‌ها، هزینه‌های مرتبط با کانال‌های فروش، و مقایسه عملکرد واقعی با اهداف بودجه‌ای، زمینه لازم برای تصمیم‌گیری در حوزه مدیریت درآمد را فراهم می‌کند. به بیان دیگر، مدیریت درآمد زمانی می‌تواند به افزایش سود منجر شود که تصمیمات درآمدی صرفاً بر حجم فروش متکی نباشند، بلکه با تحلیل هزینه و حاشیه سود همراه شوند (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ بارت، ۲۰۰۸).

در صنعت هتلداری، تحلیل درآمد به‌تنهایی کافی نیست و باید در کنار تحلیل سودآوری قرار گیرد. ممکن است بخشی از درآمد از یک کانال خاص افزایش یابد، اما به دلیل

کارمزد بالا، هزینه خدمت‌رسانی یا تخفیف‌های سنگین، سودآوری نهایی آن مطلوب نباشد. از این رو، مبانی نظری حسابداری مدیریت بر آن استوار است که اطلاعات درآمدی باید با داده‌های هزینه‌ای ترکیب شود تا مدیران بتوانند میان «رشد درآمد» و «بهبود سودآوری» تمایز قائل شوند. این رویکرد، پیوند مستقیم مدیریت درآمد با کارکرد تحلیلی حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

۶) قیمت‌گذاری

قیمت‌گذاری در صنعت گردشگری و هتلداری یکی از حساس‌ترین و راهبردی‌ترین حوزه‌های تصمیم‌گیری است؛ زیرا قیمت نه‌تنها بر درآمد اثر می‌گذارد، بلکه بر سطح تقاضا، نرخ اشغال، ادراک مشتری از ارزش خدمت و جایگاه رقابتی واحد تجاری نیز تأثیرگذار است. در چنین شرایطی، حسابداری مدیریت با فراهم‌کردن اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده خدمات، حاشیه سود هدف، نقطه سربه‌سر و پیامدهای مالی سناریوهای مختلف قیمت‌گذاری، می‌تواند مبنای تحلیلی لازم برای این تصمیمات را فراهم آورد.

در مبانی نظری، قیمت‌گذاری را می‌توان حاصل تعامل دو منطق اصلی دانست: منطق هزینه‌محور و منطق بازارمحور. در رویکرد هزینه‌محور، قیمت باید به‌گونه‌ای تعیین شود که هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم خدمت را پوشش دهد و سود مورد انتظار را تأمین کند. در مقابل، در رویکرد بازارمحور، عواملی مانند کشش تقاضا، قیمت رقبا، فصل، نوع مشتری و ارزش ادراک‌شده توسط مشتری تعیین‌کننده‌اند. حسابداری مدیریت در این میان نقش واسطی ایفا می‌کند که از یک سو حداقل قیمت قابل قبول را بر مبنای اطلاعات هزینه‌ای مشخص می‌سازد و از سوی دیگر امکان تحلیل مالی سناریوهای مختلف قیمت‌گذاری را در شرایط بازار فراهم می‌کند (انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

در صنعت هتلداری، این موضوع از آن جهت اهمیت دارد که قیمت‌گذاری غالباً باید پویا، زمان‌مند و متناسب با سطح تقاضا انجام شود. در نتیجه، قیمت‌گذاری صرفاً بر پایه قضاوت شهودی یا مقایسه با رقبا نمی‌تواند پاسخ‌گوی نیازهای مدیریتی باشد. وجود یک نظام حسابداری مدیریت کارآمد این امکان را فراهم می‌کند که مدیران اثر تغییرات قیمت را

بر درآمد، سودآوری، اشغال ظرفیت و هزینه‌های عملیاتی ارزیابی کرده و سیاست‌های قیمت‌گذاری را با دقت بیشتری طراحی کنند.

۷) پیوند نظری میان مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

یکی از مهم‌ترین نکات نظری در مقاله حاضر آن است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری سه حوزه مستقل و جدا از هم نیستند، بلکه اجزای به‌هم‌پیوسته یک نظام تصمیم‌گیری مدیریتی‌اند. اطلاعات مربوط به هزینه‌های عملیاتی، مبنای تعیین حداقل قیمت قابل قبول و ارزیابی سودآوری خدمات را فراهم می‌سازد. از سوی دیگر، تحلیل درآمد و رفتار تقاضا می‌تواند به اصلاح سیاست‌های قیمت‌گذاری و تخصیص ظرفیت منجر شود. همچنین، تصمیمات قیمت‌گذاری خود بر سطح فروش، ترکیب مشتریان، استفاده از ظرفیت و در نهایت بر ساختار هزینه اثر می‌گذارد.

بر این اساس، حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی می‌تواند نقش واقعی خود را ایفا کند که این سه حوزه را به‌صورت یکپارچه پشتیبانی کند. یعنی نه فقط هزینه‌ها را اندازه‌گیری کند، نه فقط گزارش‌های درآمدی ارائه دهد، و نه فقط محاسبات بهای تمام‌شده را برای تعیین قیمت فراهم آورد؛ بلکه بتواند بین این داده‌ها پیوند تحلیلی برقرار کرده و آن‌ها را به اطلاعاتی تبدیل کند که برای تصمیم‌گیری مدیریتی سودمند باشند. این نگاه، با رویکردهای جدید IMA و CIMA نیز سازگار است؛ زیرا در هر دو دیدگاه، حسابداری مدیریت دیگر محدود به گزارشگری یا کنترل نیست، بلکه بخشی از فرایند خلق ارزش و اجرای استراتژی تلقی می‌شود (انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

بررسی مبانی نظری نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در سیر تحول خود از یک نظام مبتنی بر ثبت، طبقه‌بندی و کنترل اطلاعات مالی به یک سازوکار تحلیلی و راهبردی برای پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی تبدیل شده است. تعاریف ارائه‌شده توسط IMA و CIMA نیز این تحول را تأیید می‌کنند و نشان می‌دهند که حسابداری مدیریت امروزه با حوزه‌هایی مانند مدیریت عملکرد، کنترل منابع، تدوین استراتژی، مدیریت ریسک و خلق ارزش برای ذی‌نفعان پیوندی تنگاتنگ دارد (انجمن حسابداری مدیریت، ۱۹۸۱؛

انجمن حسابداری مدیریت، ۲۰۰۸؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۱۹۸۷؛ انجمن حسابداران مدیریت خبره، ۲۰۰۵؛ بارت، ۲۰۰۸).

در صنعت گردشگری و هتلداری، این تحول مفهومی اهمیت بیشتری می‌یابد؛ زیرا ویژگی‌های خاص این صنعت، از جمله فناشدنی بودن ظرفیت، نوسان تقاضا، رقابت شدید و حساسیت قیمت، نیاز به اطلاعات تحلیلی و تصمیم‌یار را افزایش می‌دهد. از این‌رو، حسابداری مدیریت در این صنعت باید در سه حوزه اصلی مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری ایفای نقش کند. در نتیجه، مبانی نظری مقاله حاضر بر این دیدگاه استوار است که حسابداری مدیریت، از طریق تولید و تفسیر اطلاعات مرتبط، می‌تواند بستر لازم برای ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری، بهبود عملکرد مالی و افزایش کارایی عملیاتی در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری را فراهم آورد.

چارچوب تحلیلی حسابداری مدیریت در بستر صنعت گردشگری و هتلداری

اهداف و وظایف حسابداری مدیریت در ارتقای عملکرد سازمانی

تحقق اهداف راهبردی و عملیاتی در بنگاه‌های اقتصادی، مستلزم وجود یک نظام اطلاعاتی تصمیم‌محور است که بتواند میان اهداف کلان سازمان و اقدامات اجرایی پیوند برقرار کند. حسابداری مدیریت با ایفای نقشی کلیدی در فرآیند تصمیم‌سازی، مدیریت را در دستیابی به اهدافی نظیر حداکثر کردن ارزش شرکت و ثروت سهامداران، ارتقای سودآوری، مدیریت بهینه هزینه‌ها، افزایش کیفیت خدمات و پاسخگویی به مسئولیت‌های اجتماعی یاری می‌رساند. در صنعت گردشگری و هتلداری که با رقابت شدید و حساسیت بالای تقاضا روبه‌روست، این اهداف تنها از طریق هماهنگی دقیق میان مدیریت هزینه‌های عملیاتی و راهبردهای درآمدی محقق می‌شوند (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در راستای تحقق این اهداف، می‌توان چهار وظیفه محوری برای حسابداری مدیریت در مقام «نظام پشتیبان تصمیم» تبیین کرد که هر یک به‌گونه‌ای با محورهای اصلی این پژوهش (هزینه، درآمد و قیمت‌گذاری) در ارتباط هستند:

الف) تأمین اطلاعات تصمیم‌مبنا و برنامه‌ریزی راهبردی و عملیاتی

این وظیفه بر توانمندی حسابداری مدیریت در ارائه تحلیل‌های پیش‌نگر تأکید دارد. در بعد عملیاتی، استفاده از مدل‌های پیش‌بینی و بودجه‌بندی به مدیران هتل‌ها و بنگاه‌های گردشگری کمک می‌کند تا با توجه به نوسانات فصلی، هزینه‌های عملیاتی خود را پیش‌بینی و برای مدیریت نقدینگی برنامه‌ریزی کنند. در بعد راهبردی، حسابداری مدیریت با ارائه تحلیل‌های بلندمدت، به تدوین استراتژی‌های قیمت‌گذاری و ورود به بازارهای جدید کمک می‌نماید. این اطلاعات، زیرساخت اصلی برای اتخاذ تصمیمات مربوط به «مدیریت درآمد» را فراهم می‌آورد تا سازمان بتواند در زمان مناسب، خدمت مناسب را با قیمت مناسب به مشتری مناسب ارائه دهد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰).

ب) راهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی و مدیریت هزینه

مدیران برای هدایت صحیح فرآیندهای ارائه خدمت (نظیر خدمات اقامتی و پذیرایی)، به اطلاعاتی فراتر از گزارش‌های مالی سنتی نیاز دارند. حسابداری مدیریت با بهره‌گیری از تکنیک‌های نوینی همچون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، مدیریت زنجیره ارزش و هزینه‌یابی هدف، به شناسایی محرک‌های هزینه در بخش‌های مختلف عملیاتی می‌پردازد. این ابزارها به مدیران اجازه می‌دهند تا هزینه‌های غیرضروری را شناسایی و حذف نموده و فرآیند ارائه خدمت را به‌گونه‌ای مدیریت کنند که علاوه بر حفظ کیفیت، بهای تمام‌شده رقابتی برای پشتیبانی از تصمیمات قیمت‌گذاری فراهم شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ اسکاپن، ۱۹۹۱).

ج) ایجاد انگیزش و هم‌راستاسازی اهداف (مدیریت مسائل نمایندگی)

در صنعت گردشگری، به‌ویژه در هتل‌های زنجیره‌ای که مالکیت از مدیریت جداست، تضاد منافع احتمالی (مسئله نمایندگی) می‌تواند کارایی سازمان را تهدید کند. حسابداری مدیریت از طریق ابزارهایی مانند بودجه‌بندی عملیاتی و تحلیل انحرافات، سازوکاری برای نظارت بر عملکرد مدیران و کارکنان ایجاد می‌کند. همچنین با استفاده از شاخص‌هایی نظیر ارزش افزوده اقتصادی (EVA) در سیستم‌های پاداش، انگیزه لازم را در مدیران ایجاد می‌کند تا تصمیماتی اتخاذ کنند که منجر به افزایش ثروت سهامداران و بهبود سودآوری

بلندمدت شود. این امر مستقیماً بر دقت در اجرای سیاست‌های مدیریت درآمد و کنترل هزینه‌های عملیاتی اثرگذار است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰؛ بارت، ۲۰۰۸).

د) سنجش مسئولیت و ارزیابی عملکرد بخش‌های تابعه

با توجه به تنوع مراکز فعالیت در یک واحد اقامتی یا گردشگری (مانند بخش غذا و نوشیدنی، خانه‌داری و فروش)، ارزیابی جداگانه عملکرد هر بخش ضرورت دارد. حسابداری مدیریت با پیاده‌سازی سیستم‌های حسابداری سنجش مسئولیت و کارت ارزیابی متوازن (BSC)، به مدیران امکان می‌دهد تا سهم هر بخش را در سودآوری کل و تحقق اهداف قیمت‌گذاری بسنجند. الگوبرداری (Benchmarking) از بهترین عملکردها در صنعت نیز به سازمان کمک می‌کند تا شکاف‌های موجود در مدیریت هزینه‌های عملیاتی را شناسایی و برای بهبود کارایی اقدام نماید (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰).

وظایف چهارگانه فوق نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری صرفاً یک واحد گزارشگر نیست، بلکه «موتور محرک تصمیم‌گیری» است. مدیریت هزینه‌های عملیاتی از طریق ابزارهای کنترلی و هزینه‌یابی، مدیریت درآمد از طریق بودجه‌بندی و تحلیل‌های پیش‌نگر و قیمت‌گذاری از طریق تحلیل بهای تمام‌شده و ارزیابی عملکرد در این چارچوب نظری با هم پیوند می‌خورند. این نظام یکپارچه، بستر لازم را برای تبدیل چالش‌های محیطی صنعت گردشگری به فرصت‌های سودآوری پایدار فراهم می‌سازد.

تکنیک‌های حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری

حسابداری مدیریت مجموعه‌ای از ابزارها و روش‌های تحلیلی است که با هدف پشتیبانی از تصمیم‌گیری مدیریتی، برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد به کار گرفته می‌شود و معمولاً اطلاعاتی دقیق، به‌موقع و غالباً درون‌سازمانی (و در بسیاری موارد محرمانه) را برای مدیران فراهم می‌کند (خدامی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱). در صنعت گردشگری و هتلداری، به دلیل نوسان تقاضا، محدودیت ظرفیت و فشار رقابتی، کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت زمانی برجسته‌تر می‌شود که به‌صورت مستقیم در خدمت سه حوزه تصمیم‌ساز قرار گیرد: مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری. از این منظر، تکنیک‌های حسابداری مدیریت صرفاً ابزار «کاهش هزینه» نیستند، بلکه

سازوکارهایی برای افزایش کارایی عملیاتی، بهبود سودآوری و تقویت توان رقابتی در بازار به شمار می‌روند (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در ادامه، مهم‌ترین تکنیک‌های مرتبط با محورهای پژوهش (با رویکرد مروری) تبیین می‌شود.

۱) هزینه‌یابی و بهای تمام‌شده خدمات (پایه مدیریت هزینه و قیمت‌گذاری)

هزینه‌یابی یکی از بنیادی‌ترین تکنیک‌های حسابداری مدیریت است که با هدف محاسبه بهای تمام‌شده محصولات یا خدمات و تحلیل رفتار هزینه‌ها به کار می‌رود. این فرایند شامل شناسایی، طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌هاست و می‌تواند بر مبنای روش‌های مختلفی نظیر هزینه‌یابی واقعی، نرمال و استاندارد انجام شود؛ به‌گونه‌ای که در هزینه‌یابی واقعی، ثبت بر مبنای هزینه‌های تحقق‌یافته صورت می‌گیرد، در حالی که در هزینه‌یابی نرمال و استاندارد از نرخ‌های از پیش تعیین‌شده یا برآوردی برای کنترل و مقایسه استفاده می‌شود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱).

در واحدهای اقامتی و خدماتی، دقت در محاسبه و ردیابی هزینه‌ها اهمیت مضاعف دارد؛ زیرا بسیاری از تصمیمات قیمت‌گذاری، تخفیف‌دهی و طراحی بسته‌های خدماتی (Package) باید با آگاهی از ساختار هزینه‌ای انجام شود تا درآمد اسمی به زیان عملیاتی تبدیل نشود. در این راستا، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند با شناسایی «محرک‌های هزینه» و تفکیک دقیق‌تر هزینه‌های غیرمستقیم، تصویر شفاف‌تری از بهای تمام‌شده خدمات در بخش‌ها/فرایندهای مختلف ارائه دهد (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). نتیجه کاربرد این تکنیک در صنعت هتلداری، تقویت توان مدیریت در کنترل هزینه‌های عملیاتی و نیز فراهم‌کردن مبنایی دقیق‌تر برای قیمت‌گذاری هزینه‌پایه و تحلیل سودآوری است.

۲) قیمت‌گذاری مبتنی بر تحلیل هزینه–بازار (پیوند مستقیم با مدیریت درآمد)

قیمت‌گذاری در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، تصمیمی چندبعدی است که باید به‌صورت همزمان از منطق «هزینه» و «بازار» تبعیت کند. از یک سو، قیمت باید توان پوشش هزینه‌های عملیاتی و تحقق سود هدف را داشته باشد و از سوی دیگر، باید نسبت

به تقاضا، فصل، شدت رقابت و ارزش ادراک‌شده از سوی مشتری حساس باشد. به همین دلیل، قیمت‌گذاری زمانی اثربخش خواهد بود که بر پایه اطلاعات هزینه‌یابی و تحلیل سودآوری و نیز شناخت شرایط بازار انجام شود (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲).

در ادبیات مدیریت، رویکردهای متنوعی برای قیمت‌گذاری مطرح شده است؛ از جمله قیمت‌گذاری مبتنی بر تقاضا، قیمت‌گذاری رقابتی و راهبردهایی نظیر سرشیرگیری یا قیمت‌گذاری رهبر. در قیمت‌گذاری سرشیرگیری، قیمت اولیه بالاتر تعیین می‌شود و با ورود رقبا یا تغییر شرایط بازار تعدیل می‌گردد (ناصح و همکاران، ۱۳۹۲). در قیمت‌گذاری رهبر نیز کاهش قیمت برخی خدمات/محصولات منتخب برای جذب مشتریان و اثرگذاری بر سهم بازار مطرح است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲). با این حال، نکته محوری در صنعت هتلداری آن است که تصمیمات قیمت‌گذاری باید در قالب یک منطق منسجمِ «مدیریت درآمد» تحلیل شوند؛ یعنی قیمت نه صرفاً به‌عنوان یک عدد، بلکه به‌عنوان ابزار مدیریت ظرفیت و تقاضا در کنار کنترل هزینه‌ها دیده شود (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

۳) بودجه‌بندی و کنترل (زیرساخت کنترل هزینه و پایش سیاست‌های درآمدی)

بودجه‌بندی یکی از ابزارهای کلاسیک و در عین حال ضروری حسابداری مدیریت است که با هدف برنامه‌ریزی منابع، هماهنگی واحدها، کنترل هزینه‌ها و ارزیابی عملکرد در یک دوره زمانی معین به کار گرفته می‌شود (آذر و مومنی، ۱۳۹۰). در صنعت گردشگری و هتلداری، بودجه‌بندی علاوه بر کارکرد کنترل هزینه‌های عملیاتی، می‌تواند مبنای پایش سیاست‌های مدیریت درآمد نیز باشد؛ زیرا به مدیران کمک می‌کند اهداف درآمدی، هزینه‌ای و سودآوری را برای بخش‌ها و دوره‌های زمانی (به‌ویژه فصل‌های اوج/رکود) تعیین و سپس عملکرد واقعی را با برنامه مقایسه کنند (محمدرضائی و احمدی، ۱۳۹۸). روش‌های بودجه‌بندی متنوع‌اند و انتخاب آن‌ها باید متناسب با ویژگی‌های سازمان و محیط رقابتی انجام شود؛ از جمله بودجه جامع، بودجه انعطاف‌پذیر، افزایشی، برنامه‌ای، مبنای صفر و مبنای فعالیت (رحمانی، ۱۳۹۳). در این میان، بودجه‌بندی افزایشی به دلیل سادگی کاربرد رایج دارد اما می‌تواند ناکارآمدی‌ها را تداوم دهد؛ در حالی که بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت با تمرکز بر فرایندها و کارایی مصرف منابع، برای محیط‌های

رقابتی و هزینه‌حساس مناسب‌تر ارزیابی می‌شود (سیرانی، ۱۳۹۲). همچنین نقش سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در جمع‌آوری، پردازش و گزارشگری داده‌ها برای اجرای مؤثر بودجه‌ها و کنترل مدیریتی، یک عامل پشتیبان مهم تلقی می‌شود (دیچو و همکاران، ۱۹۹۸).

۴) تجزیه‌وتحلیل سودآوری و نقطه سربه‌سر (پل ارتباطی میان هزینه، درآمد و قیمت)

تحلیل سودآوری، توانایی واحد تجاری در خلق سود از طریق مدیریت منابع و عملیات را بررسی می‌کند و از منظر حسابداری مدیریت، به شناسایی عوامل اثرگذار بر سود در سطح خدمت، مشتری، کانال فروش یا بخش عملیاتی کمک می‌نماید. استفاده از شاخص‌ها و نسبت‌هایی نظیر سود ناخالص، هزینه‌های عملیاتی، سود عملیاتی، درصد سود خالص به فروش و نرخ بازده دارایی‌ها می‌تواند نمایی از کارایی و اثربخشی عملکرد ارائه دهد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

در این میان، تحلیل نقطه سربه‌سر نیز برای تصمیمات مرتبط با قیمت‌گذاری و سیاست‌های درآمدی اهمیت دارد؛ زیرا نشان می‌دهد در چه سطحی از درآمد/فروش، درآمدها و هزینه‌ها برابر می‌شود و سود عملیاتی صفر است (وطن‌پرست، ۱۳۹۷). در صنعت هتلداری، این تحلیل می‌تواند در ارزیابی پیامدهای مالی تخفیف‌ها، قراردادهای عمده (گروهی) یا تغییر در ترکیب خدمات مورد استفاده قرار گیرد، مشروط بر آنکه ساختار هزینه‌ها و رفتار آن‌ها به‌درستی شناسایی و تفکیک شود.

۵) تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری (پشتیبان تصمیمات ظرفیت و توسعه خدمات)

تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری در حسابداری مدیریت ناظر بر ارزیابی پروژه‌ها و انتخاب گزینه‌ای است که بیشترین ارزش اقتصادی را برای سازمان ایجاد کند. تکنیک‌های رایج در این حوزه شامل روش‌های تنزیلی مانند خالص ارزش فعلی و نرخ بازده داخلی و نیز روش‌های غیرتنزیلی مانند دوره بازگشت سرمایه و نرخ بازده حسابداری است (مهدی و همکاران، ۱۳۹۵). در صنعت گردشگری و هتلداری، این ابزارها معمولاً برای تصمیمات توسعه ظرفیت (توسعه اتاق‌ها، نوسازی، ایجاد خدمات مکمل) به کار می‌روند و به‌صورت غیرمستقیم می‌توانند بر ساختار هزینه‌های عملیاتی، استراتژی‌های مدیریت درآمد و حتی

سیاست‌های قیمت‌گذاری اثرگذار باشند؛ زیرا هر تصمیم سرمایه‌ای، الگوی هزینه و نقطه سربه‌سر سازمان را تغییر می‌دهد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

۶) تکنیک‌های راهبردی حسابداری مدیریت

در رویکردهای جدیدتر، حسابداری مدیریت راهبردی بر ارائه اطلاعاتی تمرکز دارد که به تصمیم‌گیری در سطح رقابتی و بلندمدت کمک می‌کند؛ از جمله تحلیل رقبا، تحلیل روند هزینه‌ها و قیمت‌ها و ارزیابی جایگاه سازمان در بازار. تکنیک‌های این حوزه معمولاً بر پیوند دادن اطلاعات حسابداری با استراتژی رقابتی تمرکز دارند و می‌توانند به تصمیمات مربوط به طراحی سبد خدمات، انتخاب بازار هدف و اصلاح سیاست‌های قیمت‌گذاری کمک کنند (بارت، ۲۰۰۸). در صنعت هتلداری، ارزش این رویکرد زمانی بیشتر می‌شود که اطلاعات هزینه و درآمد در کنار شناخت رقبا و ترجیحات مشتری به تصمیمات یکپارچه «هزینه - درآمد - قیمت» تبدیل شود.

مرور ادبیات نشان می‌دهد که تکنیک‌های حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی بیشترین اثربخشی را دارند که به‌صورت یکپارچه در خدمت مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری قرار گیرند. هزینه‌یابی و بهای تمام‌شده، مبنای کنترل هزینه و تعیین حداقل قیمت اقتصادی را فراهم می‌کند؛ بودجه‌بندی و کنترل، ابزار برنامه‌ریزی و پایش انحرافات هزینه‌ای و درآمدی است؛ تحلیل سودآوری و نقطه سربه‌سر، پیوند تحلیلی میان هزینه و درآمد را برقرار می‌سازد؛ و تکنیک‌های سرمایه‌گذاری و راهبردی، امکان تصمیم‌گیری درباره ظرفیت و جهت‌گیری رقابتی را فراهم می‌آورند (خدامی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ بارت، ۲۰۰۸).

ویژگی‌های صنعت گردشگری و هتلداری و پیامدهای آن برای حسابداری مدیریت

صنعت گردشگری و هتلداری از جمله بخش‌های خدماتی است که ساختار عملیاتی و مالی آن، تفاوت‌های معناداری با بسیاری از صنایع تولیدی و حتی سایر بخش‌های خدماتی دارد. این صنعت، اگرچه از منظر اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی دارای آثار گسترده‌ای بر توسعه کشورها و جوامع محلی است، اما از منظر مدیریتی نیز به دلیل ویژگی‌های خاص خود، نیازمند نظامی اطلاعاتی و تحلیلی است که بتواند تصمیم‌گیری

را در محیطی ناپایدار، رقابتی و ظرفیت‌محور پشتیبانی کند. در این میان، حسابداری مدیریت از آن جهت اهمیت می‌یابد که امکان تحلیل منسجم رابطه میان هزینه‌های عملیاتی، درآمد و قیمت‌گذاری را در بستر این صنعت فراهم می‌سازد.

مطالعات مربوط به اقتصاد گردشگری نشان می‌دهد که این صنعت از یک‌سو در ایجاد درآمد، اشتغال، تحرک بخش‌های خدماتی و تقویت مبادلات اقتصادی نقش مهمی دارد و از سوی دیگر، به‌واسطه اتکای گسترده به خدمات اقامتی، پذیرایی، حمل‌ونقل و سایر فعالیت‌های وابسته، با ساختاری پیچیده از هزینه‌ها و درآمدها مواجه است (سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۲؛ شورای جهانی سفر و گردشگری، ۲۰۲۱). از این رو، اهمیت گردشگری برای این مقاله نه صرفاً از منظر آثار کلان اقتصادی آن، بلکه بیشتر از این جهت است که محیطی ایجاد می‌کند که در آن تصمیمات مربوط به کنترل هزینه، مدیریت ظرفیت، تنظیم درآمد و قیمت‌گذاری، جایگاهی اساسی پیدا می‌کنند.

ماهیت خدماتی و ظرفیت‌محور صنعت گردشگری و هتلداری

یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های صنعت گردشگری و به‌ویژه هتلداری، ماهیت خدماتی آن است. در این صنعت، خروجی اصلی نه یک کالای ملموس، بلکه تجربه‌ای خدمت‌محور است که در تعامل مستقیم میان ارائه‌دهنده و مصرف‌کننده شکل می‌گیرد. همین ویژگی موجب می‌شود کیفیت خدمت، زمان ارائه، نحوه استفاده از ظرفیت، و ادراک مشتری از ارزش دریافتی، تأثیر مستقیمی بر شکل‌گیری درآمد و سودآوری داشته باشد. در چنین شرایطی، مدیریت نمی‌تواند صرفاً بر افزایش فروش یا توسعه خدمات تمرکز کند، بلکه باید به‌صورت همزمان بهای تمام‌شده خدمت، ساختار هزینه‌های ثابت و متغیر، و توان بازار در پذیرش قیمت را نیز مدنظر قرار دهد (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

ویژگی مهم دیگر این صنعت، محدودیت و فسادپذیری ظرفیت است. ظرفیت اتاق‌های هتل، صندلی‌های تور یا خدمات اقامتی ارائه‌نشده در یک بازه زمانی، برخلاف موجودی کالا در صنایع تولیدی، قابل ذخیره‌سازی برای دوره‌های بعد نیست. به بیان دیگر، اتاقی که در یک شب خالی بماند، درآمد بالقوه همان شب برای همیشه از دست خواهد رفت. این ویژگی، مدیریت درآمد را به یکی از محورهای اساسی مدیریت در هتلداری تبدیل

می‌کند و ضرورت استفاده از اطلاعات دقیق حسابداری مدیریت را در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با قیمت، تخفیف، ترکیب مشتریان و زمان‌بندی فروش افزایش می‌دهد (خدامی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱).

نوسان تقاضا و آثار آن بر هزینه و درآمد

فصلی بودن و نوسان‌پذیری تقاضا از دیگر ویژگی‌های بارز صنعت گردشگری و هتلداری است. تقاضا در این صنعت تحت تأثیر عوامل متعددی مانند شرایط آب‌وهوایی، مناسبت‌های مذهبی و فرهنگی، تعطیلات، تحولات اقتصادی، امنیت مقصد، و حتی بحران‌های جهانی تغییر می‌کند (سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۰). این نوسان‌پذیری سبب می‌شود که درآمد واحدهای فعال در این صنعت از ثبات کافی برخوردار نباشد و در نتیجه، برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و کنترل هزینه‌ها با پیچیدگی بیشتری همراه شود.

در چنین شرایطی، بخش مهمی از چالش مدیریتی به این موضوع بازمی‌گردد که چگونه می‌توان هزینه‌های عملیاتی نسبتاً ثابت را در دوره‌های افت تقاضا کنترل کرد و در عین حال، در دوره‌های رونق، از ظرفیت موجود حداکثر بهره را برد. این مسئله نشان می‌دهد که در صنعت هتلداری، تحلیل رفتار هزینه‌ها و تفکیک هزینه‌های ثابت، متغیر و نیمه‌متغیر، صرفاً یک تمرین حسابداری نیست، بلکه مبنای تصمیم‌گیری برای بقا و سودآوری سازمان است. همچنین، نوسانات تقاضا ایجاب می‌کند که سیاست‌های قیمت‌گذاری نیز حالت ایستا نداشته باشند و متناسب با سطح تقاضا، نوع بازار هدف و شرایط رقابتی تنظیم شوند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۲).

تنوع خدمات و پیچیدگی ساختار هزینه

صنعت هتلداری معمولاً تنها به ارائه اقامت محدود نمی‌شود، بلکه طیفی از خدمات نظیر پذیرایی، برگزاری رویدادها، تفریحات، خدمات رفاهی، فروش جانبی و در برخی موارد خدمات حمل‌ونقل را نیز در بر می‌گیرد. این تنوع خدمات، اگرچه می‌تواند فرصت‌های بیشتری برای خلق درآمد فراهم آورد، اما در عین حال ساختار هزینه را پیچیده‌تر می‌سازد. به همین دلیل، درک سودآوری واقعی هر بخش، خدمت یا مشتری بدون بهره‌گیری از تکنیک‌های مناسب حسابداری مدیریت دشوار خواهد بود.

در این فضا، تخصیص دقیق هزینه‌های غیرمستقیم، شناسایی محرک‌های هزینه و تفکیک بخش‌های سودآور از بخش‌های کم‌بازده اهمیت زیادی پیدا می‌کند. برای نمونه، ممکن است برخی خدمات جانبی از منظر جذب مشتری و ارتقای تجربه اقامت مفید باشند، اما از منظر مالی حاشیه سود محدودی داشته یا حتی به‌طور غیرمستقیم هزینه‌زا باشند. بنابراین، مدیران برای تصمیم‌گیری درباره ادامه، اصلاح یا توسعه خدمات، نیازمند اطلاعاتی هستند که فراتر از ثبت هزینه‌ها، روابط واقعی میان هزینه، درآمد و قیمت را آشکار سازد (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷).

نقش فناوری و کانال‌های توزیع در مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

تحول دیجیتال و گسترش پلتفرم‌های رزرو و فروش الکترونیکی، ساختار رقابت و درآمدزایی در صنعت گردشگری و هتلداری را به‌طور معناداری تغییر داده است. رزروهای آنلاین، سامانه‌های مقایسه قیمت، پلتفرم‌های واسطه و کانال‌های توزیع دیجیتال، ضمن افزایش دسترسی به بازار، نوع جدیدی از هزینه‌ها و ملاحظات مدیریتی را نیز ایجاد کرده‌اند. برای مثال، کمیسیون پلتفرم‌ها، هزینه‌های بازاریابی دیجیتال، هزینه‌های فناوری و هزینه‌های مربوط به مدیریت شهرت آنلاین، همگی بر بهای تمام‌شده و حاشیه سود تأثیر می‌گذارند (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۲۱).

از سوی دیگر، این تحولات امکان واکنش سریع‌تر به نوسانات تقاضا و اعمال سیاست‌های پویا در قیمت‌گذاری را نیز فراهم کرده‌اند. در نتیجه، قیمت‌گذاری در هتلداری بیش از گذشته از یک تصمیم ساده مبتنی بر هزینه فراتر رفته و به فرایندی تحلیلی تبدیل شده است که باید در آن، اطلاعات هزینه‌ای، ظرفیت قابل عرضه، وضعیت رقبا، رفتار مشتری و زمان خرید به‌طور همزمان لحاظ شود. بدین‌ترتیب، حسابداری مدیریت در این محیط صرفاً به تهیه گزارش‌های هزینه محدود نیست، بلکه باید داده‌های لازم برای مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری پویا را نیز فراهم سازد (بارت، ۲۰۰۸).

پایداری، کیفیت خدمات و پیامدهای هزینه‌ای آن

یکی از روندهای مهم در صنعت هتلداری، توجه فزاینده به پایداری محیطی و مسئولیت اجتماعی است. به‌کارگیری راهکارهایی نظیر کاهش مصرف انرژی، مدیریت پسماند،

استفاده بهینه از آب و بهره‌گیری از فناوری‌های سبز، از یک‌سو می‌تواند هزینه‌های عملیاتی را در بلندمدت کاهش دهد و از سوی دیگر، ارزش ادراک‌شده خدمات را در نگاه بخشی از مشتریان افزایش دهد (سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۰). این موضوع نشان می‌دهد که برخی تصمیمات هزینه‌ای در هتلداری را نمی‌توان صرفاً از منظر کاهش مخارج ارزیابی کرد، بلکه باید آثار آن‌ها بر جایگاه رقابتی، تصویر برند و حتی امکان اعمال قیمت‌های بالاتر نیز بررسی شود.

همچنین، کیفیت خدمات در این صنعت رابطه‌ای مستقیم با رضایت مشتری، تکرار خرید و شهرت بازار دارد. با این حال، ارتقای کیفیت معمولاً مستلزم صرف هزینه در حوزه‌هایی مانند آموزش کارکنان، بهبود زیرساخت، فناوری و نظارت است. از این رو، یکی از چالش‌های اصلی مدیریت آن است که میان کنترل هزینه‌های عملیاتی و حفظ سطح مطلوب کیفیت تعادل برقرار کند. این تعادل، بدون دسترسی به اطلاعات تحلیلی درباره هزینه کیفیت، سودآوری مشتریان و بازده هزینه‌های خدماتی، به‌سختی قابل تحقق خواهد بود (وطن‌پرست، ۱۳۹۷).

تنوع گونه‌های گردشگری و ضرورت انعطاف در تحلیل‌های مدیریتی

گردشگری صرفاً به یک الگوی همگن محدود نمی‌شود، بلکه اشکال متنوعی مانند طبیعت‌گردی، گردشگری تاریخی، مذهبی، ورزشی، روستایی و دیجیتال را در بر می‌گیرد. هر یک از این گونه‌ها، الگوی متفاوتی از تقاضا، مدت اقامت، سطح مصرف خدمات، حساسیت به قیمت و انتظارات مشتری ایجاد می‌کنند (یونسکو، ۲۰۲۲؛ سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۲). به همین دلیل، تصمیم‌گیری مدیریتی در صنعت گردشگری و هتلداری نمی‌تواند مبتنی بر یک الگوی ثابت هزینه و درآمد باشد.

برای مثال، مشتریان گردشگری مذهبی ممکن است حساسیت بیشتری به قیمت و دسترسی داشته باشند، در حالی که در برخی انواع گردشگری تجربه‌محور، ارزش ادراک‌شده و کیفیت خدمات نقش پررنگ‌تری در تصمیم خرید ایفا می‌کند. این تفاوت‌ها نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت باید امکان تحلیل سودآوری خدمات و مشتریان را در سطوح مختلف فراهم آورد تا قیمت‌گذاری و مدیریت درآمد متناسب با ویژگی‌های هر

بازار هدف طراحی شود. بنابراین، تنوع گونه‌های گردشگری نه فقط یک ویژگی بازار، بلکه یک متغیر تعیین‌کننده در طراحی نظام اطلاعاتی و تحلیلی مدیریت است.

جایگاه صنعت هتلداری در کانون تحلیل مقاله

در میان اجزای مختلف صنعت گردشگری، هتلداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا بخش قابل‌توجهی از تجربه گردشگر، هزینه‌های سفر و جریان درآمدی مقصد از طریق خدمات اقامتی شکل می‌گیرد. هتل‌ها در عین آنکه از فرصت‌های ایجادشده توسط توسعه گردشگری بهره می‌برند، با فشار مستمر برای کنترل هزینه‌های نیروی انسانی، انرژی، نگهداری، بازاریابی و فناوری نیز مواجه‌اند. افزون بر این، ساختار درآمدی آن‌ها به‌شدت وابسته به نرخ اشغال، ترکیب مشتریان، کانال‌های فروش و سیاست‌های قیمت‌گذاری است (شورای جهانی سفر و گردشگری، ۲۰۲۱).

از این منظر، هتلداری نمونه‌ای شاخص از صنعتی است که در آن حسابداری مدیریت می‌تواند نقشی فراتر از ثبت و گزارشگری ایفا کند و به ابزار تحلیلی برای هدایت عملیات، تصمیم‌گیری درباره قیمت، کنترل هزینه‌ها و ارزیابی سودآوری تبدیل شود. به بیان دیگر، اگرچه صنعت گردشگری در سطح کلان مزایای اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی متعددی دارد، اما در سطح بنگاه، موفقیت در این صنعت وابسته به توانایی مدیران در برقراری توازن میان کاهش و کنترل هزینه‌های عملیاتی، بیشینه‌سازی درآمد و طراحی سیاست‌های اثربخش قیمت‌گذاری است.

بررسی ادبیات مرتبط نشان می‌دهد که صنعت گردشگری و هتلداری به دلیل ماهیت خدماتی، فسادپذیری ظرفیت، نوسان تقاضا، تنوع خدمات، وابستگی به فناوری و شدت رقابت، محیطی پیچیده برای تصمیم‌گیری مدیریتی ایجاد می‌کند. در چنین محیطی، تحلیل‌های سنتی و ایستا برای اداره بنگاه کافی نیست و مدیران نیازمند اطلاعاتی هستند که بتواند همزمان ابعاد هزینه، درآمد و قیمت را تبیین کند. به همین سبب، شناخت ویژگی‌های این صنعت تنها از منظر توصیف کلی آن اهمیت ندارد، بلکه مقدمه‌ای ضروری برای فهم این واقعیت است که چرا حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید به‌صورت یک نظام یکپارچه و راهبردی در خدمت مدیریت هزینه‌های عملیاتی،

مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری قرار گیرد (خدامی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ سازمان جهانی گردشگری، ۲۰۲۲).

روش تحقیق

این مقاله از نوع مروری/ کتابخانه‌ای و با رویکرد کیفیِ توصیفی - تحلیلی تدوین شده است و هدف آن تبیین و سامان‌دهی ادبیات موجود درباره نقش و کارکردهای حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری با تأکید بر سه محور اصلی مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری است. بنابراین پژوهش حاضر فاقد داده‌های کمی، پیمایش میدانی، پرسشنامه و آزمون‌های آماری بوده و یافته‌ها بر پایه تحلیل و جمع‌بندی نظام‌مند منابع مکتوب استخراج شده‌اند.

منابع و شیوه گردآوری داده‌ها (مطالعه اسنادی)

داده‌های مورد استفاده در این پژوهش از طریق مطالعه اسنادی و جست‌وجوی کتابخانه‌ای گردآوری شده است. در این راستا، منابعی شامل مقالات علمی - پژوهشی، کتاب‌های تخصصی، پایان‌نامه‌ها و گزارش‌های معتبر نهادی در حوزه گردشگری و هتلداری و نیز حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفتند. تمرکز انتخاب منابع بر آثاری بوده است که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به موضوعات زیر پرداخته‌اند:

۱. ساختار و رفتار هزینه‌های عملیاتی در بنگاه‌های خدماتی به‌ویژه هتل‌ها و کسب‌وکارهای گردشگری؛
۲. منطق‌ها و ابزارهای مدیریت درآمد در محیط‌های ظرفیت‌محور و فصلی؛
۳. رویکردهای قیمت‌گذاری خدمات و ارتباط آن با بهای تمام‌شده، ارزش ادراک‌شده مشتری و شرایط رقابتی؛
٤. تکنیک‌های حسابداری مدیریت مرتبط با تصمیم‌گیری و کنترل، مانند هزینه‌یابی و طبقه‌بندی هزینه‌ها، بودجه‌بندی و کنترل، تحلیل سودآوری و نقطه سربه‌سر و نیز ابزارهای ارزیابی سرمایه‌گذاری نظیر ارزش فعلی خالص و نرخ بازده داخلی.

روش تحلیل و ترکیب یافته‌ها

تحلیل اطلاعات با روش توصیفی - تحلیلی انجام شد. بدین صورت که ابتدا مفاهیم و مبانی نظری مرتبط با حسابداری مدیریت در صنایع خدماتی و به‌ویژه گردشگری و هتلداری استخراج و دسته‌بندی گردید؛ سپس با رویکرد تطبیقی، ارتباط هر یک از تکنیک‌ها و مفاهیم با سه محور اصلی مقاله (هزینه عملیاتی، درآمد و قیمت‌گذاری) تبیین شد. در گام بعد، با ترکیب (synthesis) یافته‌های ادبیات، چارچوب مفهومی مقاله برای توضیح این موضوع شکل گرفت که چگونه ویژگی‌هایی نظیر فصلی‌بودن تقاضا، محدودیت و فسادپذیری ظرفیت، تنوع خدمت و رقابت قیمتی، ضرورت به‌کارگیری هم‌زمان ابزارهای مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری را در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری تشدید می‌کند (خدامی‌پور و طالبی، ۱۳۹۱؛ پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷).

ملاحظات اعتباربخشی در پژوهش مروری

برای افزایش انسجام و اتکاپذیری نتایج، منابع منتخب از حیث اعتبار علمی/ نهادی، ارتباط مستقیم با موضوع مقاله و هم‌راستایی با محیط خدماتی گردشگری و هتلداری ارزیابی شدند و تلاش شد مفاهیم استخراج‌شده با ادبیات پذیرفته‌شده حسابداری مدیریت تطبیق داده شود. همچنین، از ورود به ادعاهای نیازمند داده‌های میدانی (مانند اندازه‌گیری اثر، آزمون فرضیه یا تعمیم آماری) پرهیز شده و متن در چارچوب یک پژوهش مروری، بر تبیین روابط و سازوکارهای مدیریتی متمرکز مانده است.

خروجی روش تحقیق

برونداد این روش، ارائه یک جمع‌بندی تحلیلی و چارچوب‌بندی‌شده از ادبیات است(وطن‌پرست، ۱۳۹۷؛ ناصح و همکاران، ۱۳۹۲؛ محمدرضائی و احمدی، ۱۳۹۸) که نشان می‌دهد حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری چگونه می‌تواند از طریق (۱) کنترل و بهینه‌سازی هزینه‌های عملیاتی، (۲) طراحی سازوکارهای مدیریت درآمد در شرایط نوسانی و ظرفیت‌محور، و (۳) پشتیبانی از تصمیمات قیمت‌گذاری، به بهبود تصمیم‌گیری مدیریتی و ارتقای کارایی مالی بنگاه کمک کند.

یافته‌های تحقیق

یافته‌های این پژوهش برآمده از مطالعه کتابخانه‌ای، بررسی اسناد و تحلیل توصیفی - تحلیلی ادبیات حسابداری مدیریت در حوزه گردشگری و هتلداری است؛ ازاین‌رو، آنچه در این بخش ارائه می‌شود نه حاصل آزمون‌های آماری و داده‌های میدانی، بلکه نتیجه ترکیب و تفسیر منسجم مطالعات پیشین در پرتو هدف اصلی پژوهش، اهداف فرعی، سؤال اصلی، سؤالات فرعی و گزاره‌های مطرح‌شده است. بر این اساس، بررسی منابع نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، بیش از آنکه صرفاً مجموعه‌ای از فنون ثبت و گزارش اطلاعات مالی باشد، یک سازوکار تصمیم‌یار برای مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری در محیطی است که با نوسان تقاضا، محدودیت ظرفیت، فصلی بودن فعالیت و حساسیت شدید مشتریان نسبت به قیمت مواجه است. در چنین بستری، یافته‌های پژوهش را می‌توان در چارچوب هدف اصلی مقاله، یعنی تبیین نقش و کارکردهای حسابداری مدیریت در ارتقای کارایی مالی و عملیاتی شرکت‌های گردشگری و هتلداری، و نیز در نسبت با پنج هدف فرعی نخست و سؤالات متناظر با آن‌ها، در چند محور به‌هم‌پیوسته صورت‌بندی کرد.

یافته‌های مرتبط با هدف اصلی پژوهش و سؤال اصلی: تبیین جایگاه حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری

یافته‌های حاصل از بررسی ادبیات نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، به دلیل ماهیت خدماتی، ظرفیت‌محور و ناپایدار این صنعت، کارکردی فراتر از حسابداری مالی متعارف پیدا می‌کند. در این صنعت، بخش قابل توجهی از هزینه‌ها ماهیت ثابت یا نیمه‌ثابت دارند و در مقابل، درآمدها به‌شدت از نرخ اشغال، شدت تقاضا، فصل فعالیت، نوع بازار هدف و کانال‌های فروش تأثیر می‌پذیرند. ازاین‌رو، اطلاعاتی که صرفاً در سطح گزارشگری برون‌سازمانی باقی بمانند، برای تصمیم‌گیری مدیران کافی نیستند و باید به اطلاعاتی تحلیلی، آینده‌نگر و تصمیم‌محور تبدیل شوند. در همین چارچوب، ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که نقش اصلی حسابداری مدیریت در این صنعت، پشتیبانی از سه حوزه تصمیم‌گیری است: نخست، کنترل و مدیریت

هزینه‌های عملیاتی؛ دوم، تحلیل و مدیریت درآمد در شرایط نوسان تقاضا و محدودیت ظرفیت؛ و سوم، قیمت‌گذاری آگاهانه و سودآور.

بر این اساس، گزاره اصلی پژوهش مبنی بر اینکه حسابداری مدیریت می‌تواند به‌عنوان زیرساخت اطلاعاتی و تحلیلیِ تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری عمل کند، در بررسی منابع مورد تأیید قرار می‌گیرد. زیرا مطالعات نشان می‌دهند که بدون شناخت دقیق ساختار هزینه، رفتار هزینه‌ها، الگوی درآمد و رابطه میان قیمت و تقاضا، نه کنترل هزینه‌های عملیاتی به‌درستی امکان‌پذیر است و نه تصمیم‌گیری درباره قیمت، ظرفیت و سرمایه‌گذاری می‌تواند از اتکای لازم برخوردار باشد. در واقع، یافته‌ها مؤید آن است که در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، حسابداری مدیریت باید هم‌زمان سه نوع اطلاعات را تولید و تلفیق کند: اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات درآمدی و اطلاعات سودآوری. این سه جریان اطلاعاتی زمانی بیشترین اثربخشی را دارند که به‌جای کاربرد جزیره‌ای، در یک چارچوب یکپارچه برای برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد به‌کار گرفته شوند.

یافته‌های مرتبط با هدف فرعی اول و سؤال فرعی اول: نقش حسابداری مدیریت در بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و عملیاتی

یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش آن است که ادبیات حسابداری مدیریت، ابزارهای متعددی را برای بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و عملیاتی در شرکت‌های گردشگری و هتلداری معرفی می‌کند، اما اثربخشی این ابزارها زمانی افزایش می‌یابد که با اقتضائات خاص این صنعت پیوند بخورند. در متون بررسی‌شده، ابزارهایی نظیر ارزش فعلی خالص، نرخ بازده داخلی، نرخ بازده حسابداری، دوره بازگشت سرمایه، شاخص سودآوری و مدل جریان‌های نقدی تنزیل‌شده به‌عنوان مهم‌ترین روش‌های تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری معرفی شده‌اند (آراد و سلام، ۱۳۹۱؛ نایت، ۱۹۹۱؛ فراموز و همکاران، ۱۳۹۹؛ ولک و همکاران، ۲۰۰۴؛ محسنی، ۱۳۹۹؛ نمازی، ۱۳۹۶). بااین‌حال، تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که کاربرد این ابزارها در صنعت گردشگری و هتلداری نباید صرفاً در سطح سنجش انتزاعی سودآوری پروژه باقی بماند، بلکه باید با شاخص‌هایی مانند نرخ اشغال، طول دوره

اقامت، درآمد حاصل از هر واحد ظرفیت، ترکیب خدمات، هزینه‌های نگهداری، هزینه‌های بازاریابی و اثرات فصلی تقاضا تلفیق شود.

به‌بیان دیگر، یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت زمانی می‌تواند به بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری کمک کند که ابزارهای سنتی بودجه‌بندی سرمایه‌ای را از حالت عمومی خارج کرده و متناسب با محیط تصمیم‌گیری گردشگری بازتعریف کند. برای مثال، ارزیابی خرید تجهیزات، توسعه ظرفیت اقامتی، سرمایه‌گذاری در نرم‌افزارهای رزرو، نوسازی فضاهای خدماتی یا ورود به کانال‌های فروش جدید، در صورتی دقیق خواهد بود که جریان‌های نقدی مورد انتظار بر مبنای واقعیت‌های بازار گردشگری، از جمله نوسان تقاضا، وابستگی به فصل، هزینه کمیسیون واسطه‌ها و امکان فروش مجدد ظرفیت، برآورد شود. بنابراین، یافته‌ها این گزاره را تقویت می‌کند که ابزارهای حسابداری مدیریت به خودی خود کافی نیستند، بلکه کیفیت تصمیم‌گیری به نحوه بومی‌سازی و تفسیر آن‌ها در متن صنعت وابسته است.

همچنین بررسی منابع نشان می‌دهد که در کنار روش‌های تنزیلی، روش‌های غیرتنزیلی نیز همچنان در عمل مورد توجه قرار دارند، زیرا برای برخی مدیران قابلیت فهم و کاربرد سریع‌تری دارند (ولک و همکاران، ۲۰۰۴). بااین‌حال، ادبیات مورد بررسی تأکید می‌کند که اتکای صرف به این روش‌ها، به‌ویژه در محیط‌هایی که ارزش زمانی پول، ریسک و افق زمانی پروژه اهمیت دارد، می‌تواند به تصمیمات کم‌دقت‌تری بینجامد. از این منظر، یکی از یافته‌های مهم پژوهش آن است که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید میان سادگی کاربرد و دقت تحلیلی توازن برقرار کند؛ یعنی از یک‌سو اطلاعات را برای مدیران عملیاتی قابل فهم سازد و از سوی دیگر، از ساده‌سازی مفرطی که منجر به تصمیم‌گیری ناکارا می‌شود، پرهیز کند.

یافته‌های مرتبط با هدف فرعی دوم و سؤال فرعی دوم: نقش گزارشگری و گزارش‌های سالانه در شفافیت، پاسخگویی و کارایی مالی

تحلیل منابع نشان می‌دهد که اگرچه گزارش‌های سالانه و صورت‌های مالی در وهله نخست کارکردی برون‌سازمانی دارند، اما در صنعت گردشگری و هتلداری می‌توانند

به‌عنوان یکی از مبانی مهم تحلیل مدیریتی نیز ایفای نقش کنند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که گزارش‌های مالی، در صورتی که از ویژگی‌های کیفی مناسب برخوردار باشند، می‌توانند به افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی مالی کمک کنند (امیرآزاد و همکاران، ۲۰۱۷؛ سجادی، ۲۰۰۸؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶؛ عرب مازیار یزدی، ۲۰۰۱). بااین‌حال، اهمیت این گزارش‌ها در این پژوهش صرفاً از منظر ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان بیرونی نیست، بلکه از منظر تأمین داده‌های پایه برای تحلیل ساختار هزینه، الگوی درآمد و روندهای عملکردی نیز مورد توجه قرار می‌گیرد.

یافته‌ها نشان می‌دهد که در شرکت‌های گردشگری، شفافیت مالی زمانی معنا و کارایی واقعی پیدا می‌کند که اطلاعات گزارش‌شده بتواند برای تحلیل تصمیم‌های مدیریتی نیز به‌کار آید. برای مثال، گزارش جریان وجوه نقد صرفاً ابزاری برای اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران نیست، بلکه می‌تواند توان بنگاه در پوشش هزینه‌های ثابت، مدیریت نقدینگی فصول کم‌تقاضا و تأمین مالی سرمایه‌گذاری‌های آتی را آشکار کند. همچنین صورت سود و زیان، اگر با تحلیل مدیریتی همراه شود، می‌تواند سهم هر بخش از درآمد، وزن هزینه‌های اداری، فروش، بازاریابی و عملیات را روشن سازد و به مدیران در تشخیص حوزه‌های قابل اصلاح کمک کند.

از منظر ویژگی‌های کیفی اطلاعات، منابع مورد بررسی بر مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و به‌موقع بودن تأکید دارند (کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶؛ سجادی، ۲۰۰۸). تحلیل این ویژگی‌ها در متن صنعت گردشگری نشان می‌دهد که مربوط بودن اطلاعات به این معناست که داده‌های مالی باید مستقیماً در خدمت مسائل واقعی مدیران قرار گیرند؛ از جمله تصمیم درباره نرخ‌گذاری، تخصیص ظرفیت، کنترل هزینه‌های عملیاتی و سنجش سودآوری خدمات. قابلیت اتکا نیز زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که بنگاه با تنوع زیاد فعالیت‌ها، کانال‌های فروش و اقلام هزینه‌ای مواجه است و هرگونه خطا در ثبت یا تخصیص هزینه‌ها می‌تواند تحلیل سودآوری را مخدوش سازد. قابلیت مقایسه، امکان تحلیل روند عملکرد در دوره‌های زمانی مختلف و سنجش جایگاه بنگاه در برابر رقبا را فراهم می‌کند و به‌موقع بودن نیز در صنعتی که تصمیمات

آن به‌سرعت تحت تأثیر تغییرات بازار قرار می‌گیرد، یکی از پیش‌شرط‌های کارایی مدیریتی است.

بنابراین، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که گزارشگری مالی در این صنعت، زمانی بیشترین اثر را بر کارایی دارد که از سطح گزارشگری قانونی و ادواری فراتر رود و به یک نظام اطلاعاتی پیوند بخورد که بتواند داده‌های رسمی را به اطلاعات تحلیلی برای کنترل عملیات، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبدیل کند. از این رو، گزاره مرتبط با نقش گزارشگری مالی در بهبود کارایی و شفافیت، در ادبیات مورد بررسی تأیید می‌شود، اما با این قید که اثربخشی آن وابسته به پیوند میان گزارشگری مالی و حسابداری مدیریت است.

یافته‌های مرتبط با هدف فرعی سوم و سؤال فرعی سوم: چالش‌های تعیین سود و زیان در شرکت‌های گردشگری و هتلداری

یکی از محورهای برجسته در منابع بررسی‌شده، دشواری تعیین دقیق سود و زیان در شرکت‌های گردشگری و هتلداری است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که این دشواری عمدتاً از چند منشأ ناشی می‌شود: پیچیدگی خدمات، تنوع مراکز هزینه، سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم، نوسان سطح فعالیت، ضعف در تفکیک هزینه‌ها و محدودیت در به‌کارگیری روش‌های نوین بهایابی (عالی‌ور، ۱۳۸۶؛ نمازی، ۱۳۹۶؛ رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴؛ ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). در چنین فضایی، سود و زیان صرفاً نتیجه تفاوت میان درآمد و هزینه ثبت‌شده نیست، بلکه بازتابی از کیفیت بهایابی، نحوه تخصیص هزینه‌ها و دقت در شناسایی منابع ایجاد ارزش و مصرف منابع است.

تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که یکی از چالش‌های مهم، استفاده از روش‌های سنتی بهایابی در محیطی است که ساختار فعالیت آن به‌طور فزاینده پیچیده شده است. در بسیاری از بنگاه‌های گردشگری، هزینه‌های غیرمستقیم مانند بازاریابی، تبلیغات، فروش آنلاین، کمیسیون‌های واسطه‌گری، خدمات پشتیبانی، نگهداری و سربار اداری سهم معناداری در بهای تمام‌شده خدمات دارند، اما در صورت نبود نظام بهایابی مناسب، این هزینه‌ها یا به‌درستی شناسایی نمی‌شوند یا تخصیص آن‌ها به خدمات و بخش‌های مختلف

به‌صورت غیرواقع‌بینانه انجام می‌شود. در نتیجه، سودآوری واقعی هر خدمت، هر بخش یا هر کانال فروش به‌درستی آشکار نمی‌شود و تصمیم‌گیری درباره توسعه، حذف یا اصلاح خدمات با خطا همراه می‌گردد.

یافته‌ها همچنین حاکی از آن است که بهایابی استاندارد، با وجود ظرفیت تحلیلی خود در شناسایی انحرافات، در صنعت گردشگری با محدودیت‌هایی مواجه است؛ زیرا نوسانات شدید تقاضا، تغییر در سطح اشغال، و تنوع شرایط بازار، امکان اتکای کامل به استانداردهای از پیش تعیین‌شده را کاهش می‌دهد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴). از سوی دیگر، بهایابی مبتنی بر فعالیت می‌تواند در شناسایی دقیق‌تر محرک‌های هزینه و تخصیص واقع‌بینانه‌تر سربار مؤثر باشد، اما استقرار آن نیازمند داده‌های تفصیلی، زیرساخت اطلاعاتی مناسب و درک روشن از فرایندهای عملیاتی است؛ امری که در بسیاری از بنگاه‌های این صنعت به‌طور کامل فراهم نیست (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). ازاین‌رو، یکی از یافته‌های مهم پژوهش آن است که مسئله سود و زیان در این صنعت، پیش از آنکه مسئله گزارش نهایی باشد، مسئله کیفیت نظام بهایابی و طبقه‌بندی هزینه است.

همچنین، ادبیات بررسی‌شده نشان می‌دهد که تعیین سود و زیان با موضوع قیمت‌گذاری نیز ارتباطی مستقیم دارد. هنگامی که بهای تمام‌شده خدمات به‌درستی محاسبه نشود، قیمت‌گذاری یا کمتر از سطح اقتصادی صورت می‌گیرد و سودآوری را تضعیف می‌کند، یا بیش از سطح تحمل بازار تعیین می‌شود و تقاضا را کاهش می‌دهد. در نتیجه، یافته‌ها دلالت بر آن دارد که چالش تعیین سود و زیان، نه یک مسئله صرفاً حسابداری، بلکه مسئله‌ای بین‌رشته‌ای در پیوند با مدیریت عملیات، مدیریت درآمد و سیاست‌های قیمت‌گذاری است.

یافته‌های مرتبط با هدف فرعی چهارم و سؤال فرعی چهارم: طبقه‌بندی هزینه‌ها به‌عنوان مبنای کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی

بررسی منابع نشان می‌دهد که طبقه‌بندی هزینه‌ها، یکی از بنیادی‌ترین پیش‌نیازهای استقرار حسابداری مدیریت در شرکت‌های گردشگری و هتلداری است؛ زیرا بدون تفکیک

صحیح هزینه‌ها بر مبنای ماهیت، رفتار، قابلیت انتساب و ارتباط آن‌ها با خدمات، امکان طراحی سازوکار مؤثر برای کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی وجود ندارد (هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ دروری، ۲۰۱۳؛ گارسون و همکاران، ۲۰۱۲؛ هیلتون و پلات، ۲۰۱۷؛ کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در صنعت گردشگری، طبقه‌بندی هزینه‌ها تنها یک اقدام فنی برای سامان‌دهی حساب‌ها نیست، بلکه ابزاری تحلیلی برای فهم ساختار مالی و عملیاتی بنگاه است.

در این چارچوب، تفکیک هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم، ثابت و متغیر، کنترل‌پذیر و کنترل‌ناپذیر، و هزینه‌های محصول و دوره، برای مدیران امکان آن را فراهم می‌کند که منشأ اصلی فشار هزینه‌ای را تشخیص دهند. برای مثال، در هتل یا شرکت گردشگری، هزینه‌های مربوط به نیروی انسانی، انرژی، مواد مصرفی، نگهداری، توزیع، فروش و بازاریابی، هر یک رفتار و حساسیت متفاوتی نسبت به سطح فعالیت دارند. بدون چنین شناختی، سیاست‌های کاهش هزینه ممکن است به‌جای حذف اتلاف، به کاهش کیفیت خدمات یا تضعیف ظرفیت رقابتی بینجامد. بنابراین، یکی از یافته‌های مهم پژوهش این است که کنترل هزینه‌های عملیاتی باید بر تحلیل رفتار هزینه استوار باشد، نه صرفاً بر محدودسازی عمومی مخارج.

افزون بر این، تحلیل ادبیات نشان می‌دهد که طبقه‌بندی هزینه‌ها پیوند مستقیمی با بودجه‌بندی و پیش‌بینی نیز دارد. هرچه ساختار هزینه روشن‌تر و رفتار آن قابل‌فهم‌تر باشد، بودجه‌ریزی دقیق‌تر، کنترل انحرافات واقع‌بینانه‌تر و تخصیص منابع کارآمدتر خواهد بود. این موضوع در صنعت گردشگری اهمیت مضاعف دارد، زیرا نوسانات تقاضا موجب می‌شود که خطا در برآورد هزینه‌ها آثار جدی‌تری بر نقدینگی و سودآوری بگذارد. ازاین‌رو، یافته‌ها مؤید آن است که بودجه‌بندی در این صنعت باید متکی بر طبقه‌بندی تحلیلی هزینه‌ها و شناخت الگوهای فصلی و ظرفیتی باشد، نه صرفاً بر تعمیم داده‌های گذشته.

همچنین منابع بررسی‌شده نشان می‌دهد که تحلیل هزینه‌ها می‌تواند در شناسایی خدمات، فعالیت‌ها یا بخش‌هایی که از منظر سودآوری ضعیف‌تر هستند، نقش مؤثری ایفا کند (کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). این یافته به‌ویژه از آن جهت اهمیت دارد که در

بسیاری از بنگاه‌های گردشگری، برخی خدمات به‌صورت ظاهری درآمدزا به نظر می‌رسند، اما پس از احتساب هزینه‌های غیرمستقیم، کمیسیون‌ها، هزینه‌های پشتیبانی و مصرف ظرفیت، ممکن است سودآوری محدودی داشته باشند. بنابراین، طبقه‌بندی هزینه‌ها نه‌تنها ابزار کاهش هزینه است، بلکه مبنای اصلاح ترکیب خدمات، تخصیص بهینه منابع و بهبود مزیت رقابتی نیز به‌شمار می‌آید.

یافته‌های مرتبط با هدف فرعی پنجم و سؤال فرعی پنجم: پیوند مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

یکی از مهم‌ترین نتایج تحلیلی حاصل از این پژوهش آن است که در صنعت گردشگری و هتلداری، سه حوزه مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، سه حوزه مستقل و منفک نیستند، بلکه اجزای یک نظام تصمیم‌گیری واحداند. بررسی ادبیات نشان می‌دهد که بسیاری از ناکارآمدی‌ها در این صنعت ناشی از آن است که بنگاه‌ها هزینه‌ها را بدون توجه به آثار آن بر کیفیت و درآمد مدیریت می‌کنند، یا قیمت‌گذاری را بدون اتکا به اطلاعات هزینه‌ای و ظرفیت‌محور انجام می‌دهند، یا درآمد را صرفاً از زاویه افزایش فروش می‌نگرند و به سودآوری واقعی بی‌توجه می‌مانند (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ جبارزاده کنگرلوئی و همکاران، ۱۳۹۸؛ رحمانی، ۱۳۹۳؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳؛ نمازی، ۱۳۹۶).

یافته‌ها نشان می‌دهد که قیمت‌گذاری در شرکت‌های گردشگری نمی‌تواند صرفاً بر مبنای هزینه یا صرفاً بر مبنای رقابت تعیین شود. از یک‌سو، نادیده گرفتن بهای تمام‌شده واقعی و هزینه‌های مرتبط با ارائه خدمت، می‌تواند سودآوری را به خطر اندازد؛ و از سوی دیگر، بی‌توجهی به شرایط تقاضا، رفتار مشتریان، سطح قیمت رقبا و ارزش ادراک‌شده خدمت، می‌تواند به از دست رفتن بازار منجر شود. بنابراین، ادبیات مورد بررسی از نوعی رویکرد تلفیقی دفاع می‌کند که در آن، قیمت‌گذاری باید حاصل برهم‌کنش اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات بازار و اطلاعات مربوط به ظرفیت و تقاضا باشد. در چنین وضعی، حسابداری مدیریت نقش محوری در فراهم‌آوردن زیرساخت اطلاعاتی این تلفیق ایفا می‌کند.

از منظر مدیریت درآمد نیز یافته‌ها نشان می‌دهد که در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، هدف صرفاً افزایش حجم فروش نیست، بلکه باید ترکیب فروش، زمان فروش، نرخ فروش و نوع مشتریان به‌گونه‌ای مدیریت شود که حداکثر درآمد قابل تحقق از ظرفیت موجود حاصل شود. این هدف بدون دسترسی به اطلاعات دقیق درباره هزینه خدمت‌رسانی، حاشیه سود هر بخش و آثار قیمت بر تقاضا امکان‌پذیر نیست. بنابراین، حسابداری مدیریت با فراهم‌سازی اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده، سودآوری خدمات و تحلیل نقطه سربه‌سر، زمینه لازم را برای تصمیم‌گیری درباره سطح قیمت، تخفیف‌ها، بسته‌های خدماتی و اولویت‌بندی مشتریان فراهم می‌سازد.

در همین راستا، یکی از یافته‌های مهم پژوهش آن است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی نباید به‌صورت صرفاً انقباضی فهم شود. در صنعت خدماتی، کاهش نسنجیده برخی هزینه‌ها ممکن است به افت کیفیت، کاهش رضایت مشتری و در نهایت کاهش درآمد بینجامد. ازاین‌رو، ادبیات بررسی‌شده تأکید دارد که کاهش هزینه باید هوشمندانه، فعالیت‌محور و مبتنی بر تحلیل ارزش باشد؛ یعنی میان هزینه‌هایی که ارزش‌آفرین‌اند و هزینه‌هایی که ناشی از اتلاف، دوباره‌کاری یا ناکارآمدی‌اند، تمایز قائل شود. این برداشت، پیوندی روشن میان مدیریت هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری برقرار می‌کند و نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در این صنعت، باید فراتر از کارکردهای سنتی، در خدمت خلق ارزش و پایداری سودآوری قرار گیرد.

برآیند کلی یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که پاسخ به سؤال اصلی مقاله و سؤالات فرعی آن، در قالب یک نتیجه منسجم قابل صورت‌بندی است: حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی اثربخش و راهبردی خواهد بود که اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات درآمدی و سازوکارهای قیمت‌گذاری را در یک چارچوب تحلیلی یکپارچه گردآورد و در خدمت تصمیم‌گیری مدیریتی قرار دهد. بر این اساس، هدف اصلی پژوهش مبنی بر تبیین نقش حسابداری مدیریت در بهبود کارایی مالی و عملیاتی در این صنعت، در ادبیات بررسی‌شده تأیید می‌شود. همچنین پنج هدف فرعی نخست و سؤالات متناظر با آن‌ها نیز نشان می‌دهد که:

- حسابداری مدیریت، ابزار مؤثری برای بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی و عملیاتی است، مشروط بر آنکه ابزارهای آن با اقتضائات خاص صنعت گردشگری تطبیق یابد؛
- گزارشگری مالی و گزارش‌های سالانه، زمانی به شفافیت و کارایی واقعی منجر می‌شوند که با نیازهای تحلیلی مدیران و نظام حسابداری مدیریت پیوند بخورند؛
- دشواری تعیین سود و زیان در این صنعت، بیش از هر چیز ناشی از ضعف در بهایابی، تخصیص هزینه‌ها و فقدان نگاه تحلیلی به ساختار هزینه و درآمد است؛
- طبقه‌بندی هزینه‌ها، پیش‌نیاز اساسی کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی و نیز پایه‌ای برای بودجه‌بندی، تحلیل سودآوری و تصمیم‌گیری مدیریتی است؛
- و نهایتاً، مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، باید به‌صورت یک منظومه یکپارچه دیده شوند، نه به‌عنوان حوزه‌هایی جدا از یکدیگر.

بر این مبنا، گزاره‌های پژوهش نیز در سطح تحلیلی تأیید می‌شوند و نشان می‌دهند که استقرار مؤثر حسابداری مدیریت در شرکت‌های گردشگری و هتلداری می‌تواند به شفافیت بیشتر، کنترل دقیق‌تر هزینه‌ها، تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر در زمینه درآمد و قیمت، و در نهایت بهبود سودآوری و پایداری عملکرد بینجامد. بااین‌حال، این کارکرد زمانی تحقق می‌یابد که بنگاه‌ها از رویکردهای صرفاً سنتی و ثبتی فاصله گرفته و به سمت استفاده تحلیلی، یکپارچه و راهبردی از ابزارهای حسابداری مدیریت حرکت کنند.

جمع‌بندی و دلالت‌های تحلیلی پژوهش

برآیند این پژوهش کتابخانه‌ای و مبتنی بر تحلیل متون و اسناد علمی نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری، صرفاً یک ابزار پشتیبان برای ثبت و گزارش اطلاعات مالی نیست، بلکه سازوکاری تحلیلی و تصمیم‌یار برای مواجهه با پیچیدگی‌های مالی و عملیاتی این صنعت به‌شمار می‌آید. یافته‌های حاصل از مرور و ترکیب ادبیات بیانگر آن است که ویژگی‌های خاص صنعت گردشگری و هتلداری، از جمله فصلی بودن تقاضا، نوسان‌پذیری بازار، محدودیت و فسادپذیری ظرفیت، تنوع خدمات، سهم قابل توجه هزینه‌های غیرمستقیم و حساسیت بالای مشتریان نسبت به قیمت، موجب می‌شود که کاربرد حسابداری مدیریت در این حوزه از سطح ابزارهای

سنتی فراتر رود و به یک نظام منسجم برای مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری تبدیل شود. از این منظر، مسئله اصلی در این صنعت صرفاً محاسبه سود و زیان یا تنظیم گزارش‌های مالی نیست، بلکه ایجاد پیوندی مؤثر میان اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات درآمدی و تصمیم‌های قیمت‌گذاری است؛ پیوندی که بتواند هم‌زمان کارایی عملیاتی، شفافیت مالی و سودآوری پایدار را تقویت کند.

تحلیل منابع نشان داد که در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، کیفیت تصمیم‌گیری مالی و عملیاتی تا حد زیادی به کیفیت اطلاعاتی وابسته است که حسابداری مدیریت تولید می‌کند. ابزارهایی مانند ارزش فعلی خالص، نرخ بازده داخلی، شاخص سودآوری، دوره بازگشت سرمایه و مدل جریان‌های نقدی تنزیل‌شده، اگرچه در ادبیات حسابداری مدیریت از جایگاه مهمی برخوردارند، اما در این صنعت زمانی ارزش تحلیلی واقعی پیدا می‌کنند که در پرتو شرایط خاص فعالیت‌های گردشگری و هتلداری تفسیر شوند؛ یعنی در کنار برآوردهای مالی، متغیرهایی همچون نرخ اشغال، الگوی فصلی تقاضا، ظرفیت بلااستفاده، هزینه‌های نگهداری، هزینه‌های توزیع و کمیسیون فروش نیز در نظر گرفته شود (آراد و سلام، ۱۳۹۱؛ نایت، ۱۹۹۱؛ نمازی، ۱۳۹۶؛ محسنی، ۱۳۹۹). از این رو، یکی از مهم‌ترین نتایج این پژوهش آن است که کارآمدی ابزارهای حسابداری مدیریت در این صنعت، نه در استفاده صوری از آن‌ها، بلکه در انطباق تحلیلی آن‌ها با واقعیت‌های عملیاتی و اقتصادی بنگاه نهفته است.

در همین راستا، ادبیات بررسی‌شده نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید از رویکردی ایستا و صرفاً گذشته‌نگر فاصله بگیرد و به ابزاری آینده‌نگر برای تصمیم‌سازی تبدیل شود. در این صنعت، بسیاری از تصمیم‌ها از جنس تصمیم‌های کوتاه‌مدت و میان‌مدت‌اند؛ مانند تخصیص ظرفیت، کنترل هزینه‌های دوره‌ای، انتخاب ترکیب خدمات، سیاست‌های تخفیف، زمان‌بندی فروش، و نحوه مواجهه با دوره‌های اوج و رکود تقاضا. بنابراین، اطلاعاتی که صرفاً برای انعکاس عملکرد گذشته تهیه شوند، نمی‌توانند پاسخ‌گوی نیازهای مدیران باشند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت، زمانی در این صنعت کارکرد مؤثر دارد که بتواند اطلاعات تاریخی

را به تحلیل‌های تصمیم‌محور برای آینده تبدیل کند و از این طریق، میان برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی عملکرد پیوند برقرار سازد.

از منظر مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مرور منابع آشکار ساخت که یکی از بنیادی‌ترین مسائل در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، فقدان نظامی تحلیلی برای شناخت رفتار هزینه‌ها و تفکیک درست آن‌ها است. در این صنعت، بخش مهمی از هزینه‌ها نه‌تنها متنوع، بلکه در هم‌تنیده و چندمنشأیی هستند؛ به‌گونه‌ای که اگر طبقه‌بندی مناسبی میان هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، ثابت و متغیر، کنترل‌پذیر و کنترل‌ناپذیر، و هزینه‌های مرتبط با خدمات و دوره برقرار نشود، هیچ‌گونه کنترل مؤثر هزینه‌ای امکان‌پذیر نخواهد بود (نمازی، ۱۳۹۶؛ دروری، ۲۰۱۳؛ هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵). از این جهت، یکی از نتایج محوری پژوهش آن است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی در صنعت گردشگری، بیش از آنکه به سیاست‌های کلی کاهش مخارج وابسته باشد، به توانایی بنگاه در شناسایی منشأ هزینه، تحلیل رفتار هزینه و سنجش رابطه هزینه با سطح فعالیت و کیفیت خدمت وابسته است.

این نتیجه از آن جهت اهمیت دارد که در محیط خدماتی گردشگری و هتلداری، هرگونه کاهش هزینه لزوماً به معنای بهبود عملکرد نیست. گاه کاهش نسنجیده هزینه‌ها در بخش‌هایی مانند خدمات مشتری، نگهداری، بازاریابی یا آموزش نیروی انسانی، در کوتاه‌مدت به صرفه‌جویی منجر می‌شود، اما در میان‌مدت با تضعیف کیفیت خدمات، کاهش رضایت مشتریان و افت درآمد، آثار منفی گسترده‌تری برجای می‌گذارد. بر همین اساس، این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت باید در خدمت کنترل هوشمند هزینه‌ها باشد، نه صرفاً کاهش کمی آن‌ها. به بیان دیگر، تمایز میان هزینه‌های ارزش‌آفرین و هزینه‌های ناشی از اتلاف، ناکارآمدی یا دوباره‌کاری، برای بنگاه‌های گردشگری و هتلداری اهمیت اساسی دارد. این برداشت، حسابداری مدیریت را از سطح یک ابزار ثبتی به سطح یک سازوکار تحلیلی برای بهبود بهره‌وری عملیاتی ارتقا می‌دهد.

در پیوند با این موضوع، نتایج پژوهش تأکید می‌کند که طبقه‌بندی هزینه‌ها در این صنعت باید فراتر از یک اقدام حسابداری فنی تلقی شود و به‌عنوان یکی از ارکان تصمیم‌سازی

مدیریتی شناخته شود. تفکیک دقیق هزینه‌ها می‌تواند به مدیران کمک کند تا بخش‌های پرهزینه، خدمات کم‌بازده، کانال‌های فروش پرهزینه و فعالیت‌های فاقد توجیه اقتصادی را شناسایی کنند و بر آن اساس، سیاست‌های اصلاحی مؤثرتری اتخاذ نمایند (گارسون و همکاران، ۲۰۱۲؛ هیلتون و پلات، ۲۰۱۷؛ کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). بنابراین، یکی از دلالت‌های مهم پژوهش آن است که در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، کنترل و کاهش هزینه‌های عملیاتی زمانی پایدار و اثربخش خواهد بود که مبتنی بر نظام منسجم طبقه‌بندی، بهایابی و تحلیل هزینه باشد.

در خصوص مدیریت درآمد، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که این مفهوم در صنعت گردشگری و هتلداری با منطق رایج افزایش فروش تفاوت دارد. در این صنعت، به دلیل محدودیت ظرفیت و فسادپذیری خدمات، امکان ذخیره‌سازی ظرفیت فروخته‌نشده وجود ندارد؛ ازاین‌رو، مسئله اصلی فقط افزایش تعداد فروش نیست، بلکه بهینه‌سازی ترکیب فروش، زمان فروش، نرخ فروش و نوع مشتریان است. حسابداری مدیریت در این زمینه می‌تواند با ارائه اطلاعات مرتبط با حاشیه سود خدمات، بهای تمام‌شده هر خدمت، سهم هزینه‌های توزیع و بازاریابی، و آثار تغییرات قیمت بر سودآوری، پشتوانه‌ای برای تصمیم‌گیری دقیق‌تر در مدیریت درآمد فراهم کند. بررسی منابع نشان می‌دهد که بدون چنین اطلاعاتی، مدیریت درآمد در عمل به مجموعه‌ای از واکنش‌های کوتاه‌مدت و تجربی تقلیل می‌یابد و از تبدیل شدن به یک رویکرد تحلیلی و برنامه‌ریزی‌شده بازمی‌ماند.

این پژوهش نشان می‌دهد که در صنعت گردشگری، مدیریت درآمد زمانی اثربخش است که اطلاعات حسابداری مدیریت بتواند از سطح گزارش درآمد کل فراتر رود و سودآوری هر خدمت، هر بازار هدف، هر کانال فروش و حتی هر دوره زمانی را روشن سازد. در غیر این صورت، ممکن است بنگاه در ظاهر با رشد درآمد مواجه باشد، اما به‌دلیل افزایش هزینه‌های جذب مشتری، تخفیف‌های نامتناسب، کمیسیون‌های بالا یا ارائه خدمات کم‌حاشیه، سودآوری واقعی آن کاهش یافته باشد. از این رو، یکی از نتایج مهم پژوهش آن است که مدیریت درآمد در بنگاه‌های گردشگری و هتلداری باید بر اطلاعات درآمدیِ ظرفیت‌محور و سودآوری‌محور استوار باشد، نه صرفاً بر ارقام فروش اسمی. این نتیجه با

محور اصلی مقاله نیز هم‌راستا است و نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت می‌تواند با ترکیب تحلیل درآمد و تحلیل هزینه، تصویری دقیق‌تر از عملکرد اقتصادی بنگاه ارائه دهد.

در زمینه قیمت‌گذاری نیز بررسی متون و منابع علمی نشان داد که این موضوع در صنعت گردشگری و هتلداری از پیچیدگی خاصی برخوردار است. قیمت‌گذاری در این صنعت نه می‌تواند صرفاً هزینه‌محور باشد و نه صرفاً بازارمحور. از یک‌سو، نادیده گرفتن بهای تمام‌شده واقعی خدمات و سهم هزینه‌های غیرمستقیم، منجر به قیمت‌هایی می‌شود که هرچند ممکن است در کوتاه‌مدت مشتری جذب کنند، اما در بلندمدت سودآوری بنگاه را تضعیف می‌کنند. از سوی دیگر، اتکای صرف به قیمت‌گذاری مبتنی بر رقابت یا ارزش ادراک‌شده، بدون شناخت ساختار هزینه و ظرفیت عملیاتی، می‌تواند موجب شود که بنگاه با وجود فروش مناسب، از نظر مالی در موقعیت ناپایدار قرار گیرد (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ جبارزاده کنگرلوئی و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین، این پژوهش به این جمع‌بندی می‌رسد که قیمت‌گذاری در صنعت گردشگری و هتلداری باید حاصل تلفیق سه دسته اطلاعات باشد: اطلاعات هزینه‌ای، اطلاعات تقاضا و بازار، و اطلاعات مربوط به ظرفیت و سودآوری.

بر این اساس، یکی از نتایج کلیدی پژوهش آن است که حسابداری مدیریت در این صنعت باید زمینه‌ساز گذار از قیمت‌گذاری شهودی و مقطعی به قیمت‌گذاری تحلیلی و نظام‌مند شود. این امر مستلزم آن است که مدیران نه‌تنها بهای تمام‌شده خدمات را به‌درستی بشناسند، بلکه آثار هر سطح از قیمت بر درآمد، سود و استفاده از ظرفیت را نیز ارزیابی کنند. چنین رویکردی، به‌ویژه در دوره‌های رکود یا افت تقاضا، اهمیت مضاعفی دارد؛ زیرا در این شرایط، وسوسه کاهش شتاب‌زده قیمت‌ها بدون محاسبه پیامدهای سودآوری بسیار بالاست. پژوهش حاضر نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت می‌تواند با فراهم ساختن اطلاعات لازم درباره حداقل قیمت اقتصادی، نقطه سربه‌سر، حاشیه مشارکت و آثار سیاست‌های تخفیف، نقشی تعیین‌کننده در عقلایی‌سازی تصمیمات قیمت‌گذاری ایفا کند.

از دیگر نتایج مهم این پژوهش، برجسته شدن مسئله یکپارچگی نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت در شرکت‌های گردشگری و هتلداری است. ادبیات بررسی‌شده نشان می‌دهد که یکی از علل اصلی ضعف در کنترل هزینه، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، پراکندگی اطلاعات و فقدان ارتباط نظام‌مند میان بهایابی، بودجه‌بندی، گزارشگری داخلی و تحلیل سودآوری است (نمازی، ۱۳۹۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳؛ رحمانی، ۱۳۹۳). در چنین شرایطی، هر یک از این حوزه‌ها به‌صورت جزیره‌ای مدیریت می‌شوند و در نتیجه، تصویر منسجم و قابل اتکایی از عملکرد و ظرفیت اقتصادی بنگاه شکل نمی‌گیرد. جمع‌بندی این پژوهش مؤید آن است که اثربخشی حسابداری مدیریت در این صنعت، وابسته به آن است که اطلاعات مربوط به هزینه‌ها، درآمدها، بودجه‌ها، انحرافات، قیمت‌ها و سودآوری خدمات، در یک چارچوب هماهنگ و تحلیلی به یکدیگر متصل شوند.

در حوزه گزارشگری مالی و گزارش‌های سالانه نیز نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اگرچه این گزارش‌ها عمدتاً با هدف پاسخگویی برون‌سازمانی تهیه می‌شوند، اما در صورت برخورداری از ویژگی‌های کیفی مناسب، می‌توانند ورودی ارزشمندی برای تحلیل‌های مدیریتی باشند (امیرآزاد و همکاران، ۲۰۱۷؛ سجادی، ۲۰۰۸؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶). بااین‌حال، جمع‌بندی پژوهش آن است که ارزش واقعی گزارشگری مالی در صنعت گردشگری و هتلداری زمانی آشکار می‌شود که داده‌های رسمی و دوره‌ای آن به اطلاعات تفسیری و کاربردی برای مدیریت تبدیل شود. به بیان دیگر، شفافیت مالی زمانی در خدمت بهبود کارایی قرار می‌گیرد که گزارش‌ها فقط روایت گذشته نباشند، بلکه مبنایی برای تحلیل ساختار هزینه، ارزیابی کیفیت درآمد، تشخیص ریسک‌های مالی و پشتیبانی از سیاست‌های قیمت‌گذاری باشند. بنابراین، پژوهش حاضر نقش گزارشگری مالی را نه به‌عنوان جایگزین حسابداری مدیریت، بلکه به‌عنوان یکی از منابع ورودی آن تبیین می‌کند.

همچنین مرور ادبیات نشان داد که تعیین سود و زیان در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، به‌دلیل پیچیدگی بهایابی و سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم، با دشواری‌های

اساسی مواجه است. این موضوع به‌ویژه زمانی تشدید می‌شود که بنگاه از روش‌های سنتی و غیرتحلیلی استفاده کند یا در طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌ها دچار ضعف باشد (عالی‌ور، ۱۳۸۶؛ ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷). از این رو، جمع‌بندی پژوهش نشان می‌دهد که سود و زیان در این صنعت نباید صرفاً به‌عنوان پیامد نهایی عملکرد مالی نگریسته شود، بلکه باید آن را نتیجه کیفیت نظام اطلاعاتی و تحلیلی بنگاه دانست. هر اندازه نظام حسابداری مدیریت در شناسایی، طبقه‌بندی و تخصیص هزینه‌ها دقیق‌تر عمل کند، امکان محاسبه واقعی‌تر سودآوری خدمات، بخش‌ها و تصمیمات افزایش می‌یابد. این نتیجه، پیوند مستقیمی با محور اصلی مقاله دارد؛ زیرا مدیریت هزینه عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری همگی در نهایت در سنجش سودآوری واقعی تبلور می‌یابند.

در جمع‌بندی نهایی می‌توان گفت که این پژوهش، بر پایه تحلیل منابع و مطالعات پیشین، به این نتیجه می‌رسد که حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری باید به‌صورت یک نظام یکپارچه تصمیم‌یار فهم شود؛ نظامی که از یک‌سو با تحلیل دقیق هزینه‌ها، زمینه کنترل و بهینه‌سازی هزینه‌های عملیاتی را فراهم می‌سازد؛ از سوی دیگر، با فراهم‌سازی اطلاعات ظرفیت‌محور و سودآوری‌محور، مدیریت درآمد را پشتیبانی می‌کند؛ و در نهایت، با ترکیب داده‌های هزینه‌ای، درآمدی و بازار، مبنای قیمت‌گذاری آگاهانه و اقتصادی را شکل می‌دهد. در این چارچوب، مهم‌ترین دلالت نظری و کاربردی پژوهش آن است که بقای رقابتی و سودآوری پایدار بنگاه‌های گردشگری و هتلداری، بیش از هر چیز به کیفیت نظام اطلاعاتی و تحلیلی آن‌ها وابسته است؛ و حسابداری مدیریت، در صورت استقرار صحیح و استفاده راهبردی، می‌تواند این نقش را به‌طور مؤثر ایفا کند.

بر این اساس، پژوهش حاضر نشان می‌دهد که برای بهبود عملکرد مالی و عملیاتی در این صنعت، تمرکز بر یک بعد خاص کافی نیست، بلکه باید سه محور اصلی مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری به‌صورت هم‌زمان و در ارتباط با یکدیگر مورد توجه قرار گیرند. از این منظر، حسابداری مدیریت نه صرفاً ابزار کنترل مالی، بلکه زبان تحلیلی تصمیم‌گیری در صنعت گردشگری و هتلداری است؛ زبانی که

می‌تواند با ارتقای شفافیت، کاهش ناکارآمدی، افزایش دقت در تخصیص منابع و پشتیبانی از سیاست‌های درآمدی و قیمتی، زمینه‌ساز عملکردی منسجم‌تر و پایدارتر شود.

پیشنهادهای کاربردی و دلالت‌های اجرایی پژوهش

با توجه به ماهیت کتابخانه‌ای/مروری این مقاله و اتکای آن بر تحلیل اسناد و پژوهش‌های پیشین (بدون استفاده از داده‌های کمی یا ابزارهایی نظیر پرسشنامه)، پیشنهادهای ارائه‌شده در این بخش، نه به‌عنوان نتایج تعمیم‌پذیر یک مطالعه میدانی، بلکه به‌مثابه دلالت‌های کاربردی و اجرایی استخراج‌شده از جمع‌بندی ادبیات مطرح می‌شوند. بر این اساس، مرور منابع نشان داد که در صنعت گردشگری و هتلداری، اثربخشی حسابداری مدیریت زمانی بیشینه می‌شود که سه حوزه «مدیریت هزینه‌های عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری» به‌صورت یکپارچه و مبتنی بر اطلاعات قابل اتکا مدیریت شوند (کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵؛ هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ نمازی، ۱۳۹۶). بنابراین، پیشنهادهای زیر متناسب با محورهای اصلی مقاله و در امتداد مباحث بخش‌های پیشین تنظیم شده است.

۱) استقرار و توسعه نظام یکپارچه حسابداری مدیریت با تمرکز هم‌زمان بر هزینه، درآمد و قیمت‌گذاری

پیشنهاد می‌شود شرکت‌های گردشگری و هتلداری، حسابداری مدیریت را از حالت «کارکردهای جزیره‌ای» (مانند بهایابی جدا از بودجه‌بندی یا قیمت‌گذاری جدا از تحلیل سودآوری) خارج کرده و به سمت نظام یکپارچه اطلاعات مدیریتی حرکت کنند؛ نظامی که بتواند داده‌های هزینه‌ای، درآمدی و عملیاتی را در قالب گزارش‌های داخلی منظم، هم‌زمان و قابل تحلیل ارائه کند. ادبیات نشان می‌دهد پراکندگی اطلاعات و نبود پیوند میان زیرسیستم‌های بهایابی، بودجه‌بندی، کنترل انحرافات و تحلیل سودآوری، از عوامل مهم تضعیف تصمیم‌گیری در بنگاه‌های خدماتی از جمله گردشگری است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳؛ رحمانی، ۱۳۹۳؛ نمازی، ۱۳۹۶).

در چنین چارچوبی، توصیه می‌شود طراحی گزارش‌های داخلی به‌گونه‌ای انجام شود که مدیران بتوانند به‌صورت دوره‌ای، شاخص‌های کلیدی مرتبط با هر سه محور مقاله را رصد

کنند؛ از جمله: روند هزینه‌های عملیاتی (به تفکیک مراکز هزینه)، کیفیت درآمد (به تفکیک کانال‌های فروش/خدمات)، و نتایج سیاست‌های قیمت‌گذاری بر حاشیه سود.

۲) ارتقای زیرساخت‌های فناورانه و نرم‌افزارهای تخصصی برای کاهش خطا و افزایش قابلیت اتکا در اطلاعات مدیریتی

با توجه به سهم بالای هزینه‌های غیرمستقیم، تنوع خدمت، و تعدد کانال‌های فروش در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، پیشنهاد می‌شود این شرکت‌ها از نرم‌افزارهای تخصصی و فناوری‌های نوین برای گردش داده‌های دقیق و به‌موقع بهره گیرند. ادبیات گزارشگری مالی و اطلاعات حسابداری تأکید می‌کند که ویژگی‌هایی مانند قابلیت اتکا، مربوط بودن و به‌موقع بودن، شرط لازم برای تصمیم‌گیری اقتصادی است (سجادی، ۲۰۰۸؛ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۲۰۱۶؛ امیرآزاد و همکاران، ۲۰۱۷).

از منظر حسابداری مدیریت نیز، هر اندازه داده‌های عملیاتی و مالی در سیستم‌های اطلاعاتی منسجم‌تر ثبت و پردازش شوند، امکان تحلیل‌های دقیق‌تری در حوزه کنترل هزینه‌های عملیاتی، پایش درآمد و ارزیابی سیاست‌های قیمت‌گذاری فراهم می‌شود (هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ هیلتون و پلات، ۲۰۱۷). بنابراین، توصیه می‌شود سرمایه‌گذاری در فناوری، نه صرفاً به‌عنوان هزینه، بلکه به‌عنوان پیش‌نیاز ارتقای کیفیت اطلاعات مدیریتی و کاهش هزینه‌های پنهان ناشی از خطا و دوباره‌کاری تلقی شود.

۳) بازطراحی طبقه‌بندی هزینه‌ها و تقویت بهایابی تحلیلی برای کنترل هزینه‌های عملیاتی

یکی از دلالت‌های روشن ادبیات این است که مدیریت هزینه‌های عملیاتی در بنگاه‌های خدماتی، بدون طبقه‌بندی دقیق هزینه‌ها و شناخت رفتار آن‌ها به نتیجه نمی‌رسد (دروری، ۲۰۱۳؛ هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵). بر همین مبنا، پیشنهاد می‌شود شرکت‌های گردشگری و هتلداری:

- ساختار مراکز هزینه را بازنگری کنند (عملیات، فروش و بازاریابی، پشتیبانی، نگهداری و...)،
- هزینه‌ها را به تفکیک مستقیم/غیرمستقیم و ثابت/متغیر گزارش کنند،

- و تحلیل انحرافات را به‌صورت منظم در سطح مراکز مسئولیت اجرا نمایند.

همچنین پیشنهاد می‌شود، متناسب با اندازه و پیچیدگی بنگاه، امکان‌سنجی استفاده از رویکردهای بهایابی دقیق‌تر (مانند بهایابی مبتنی بر فعالیت) انجام شود؛ زیرا ادبیات نشان داده است که در محیط‌های با سربار بالا و تنوع فعالیت زیاد، روش‌های سنتی ممکن است به تحریف بهای تمام‌شده خدمات و در نتیجه خطای تصمیم‌گیری بینجامند (ویکراماسینک و آلاواتاج، ۱۳۹۷؛ کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵). هدف این توصیه، صرفاً تغییر تکنیک نیست، بلکه افزایش دقت در تشخیص «هزینه واقعی خدمت» و فراهم کردن مبنای معتبر برای قیمت‌گذاری و مدیریت درآمد است.

۴) استقرار تحلیل سودآوری خدمت/کانال فروش به‌عنوان حلقه اتصال مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری

با توجه به اینکه در صنعت گردشگری و هتلداری، درآمد بالا الزاماً به معنای سودآوری بالا نیست، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها تحلیل سودآوری را از سطح کل بنگاه به سطح خدمت، بسته خدماتی، بازار هدف و کانال فروش توسعه دهند. ادبیات مدیریت و حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که تحلیل سودآوری در سطح خرد، ابزار کلیدی برای تصمیم‌گیری درباره ترکیب خدمات، مدیریت تخفیف‌ها، کنترل کمیسیون‌ها و اصلاح سیاست‌های فروش است (کاپلان و اتکینسون، ۲۰۱۵؛ گارسون و همکاران، ۲۰۱۲).

بر این اساس، پیشنهاد می‌شود گزارش‌های داخلی به‌گونه‌ای طراحی شوند که حاشیه سود و هزینه‌های مرتبط با هر کانال فروش (مثلاً فروش مستقیم، واسطه‌ها، پلتفرم‌های آنلاین) قابل مشاهده و مقایسه باشد. چنین رویکردی کمک می‌کند تصمیمات مدیریت درآمد (مثل تغییر سهم کانال‌ها یا سیاست تخفیف) در پیوند مستقیم با قیمت‌گذاری و اثر آن بر سودآوری اتخاذ شود، نه صرفاً بر مبنای رشد فروش یا افزایش نرخ اشغال.

۵) تقویت رویکرد قیمت‌گذاری تحلیلی و پرهیز از قیمت‌گذاری صرفاً شهودی یا تقلیدی

پیشنهاد می‌شود سیاست‌های قیمت‌گذاری در شرکت‌های گردشگری و هتلداری به‌صورت صریح بر سه پایه استوار شود: بهای تمام‌شده معتبر، شناخت تقاضا و محدودیت ظرفیت.

ادبیات داخلی نشان می‌دهد فاصله گرفتن از قیمت‌گذاری صرفاً تقلیدی یا مبتنی بر حدس، برای ارتقای رقابت‌پذیری و پایداری سودآوری ضروری است (پورحیدری و همکاران، ۱۳۹۱؛ جبارزاده کنگرلوئی و همکاران، ۱۳۹۸).

در این راستا، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها:

- حداقل قیمت اقتصادی (مبتنی بر هزینه و حاشیه مشارکت) را مشخص کنند،
- آثار تخفیف‌ها را بر سودآوری (نه فقط بر فروش) بسنجند،
- و تصمیمات قیمت را با گزارش‌های تحلیلی هزینه - درآمد همسو سازند.

این توصیه با یافته‌های ادبیات هم‌خوان است که نشان می‌دهد تصمیم قیمت‌گذاری در گردشگری، به‌دلیل فسادپذیری ظرفیت و نوسانات تقاضا، باید بر تحلیل‌های حسابداری مدیریت و نه صرفاً بر تجربه فردی متکی باشد (نمازی، ۱۳۹۶؛ رحمانی، ۱۳۹۳).

۶) توانمندسازی مدیران در تحلیل‌های هزینه، درآمد و قیمت از طریق آموزش‌های هدفمند

پیشنهاد می‌شود برنامه‌های آموزشی مدیران و سرپرستان عملیاتی در شرکت‌های گردشگری و هتلداری، از آموزش‌های عمومی مالی فراتر رفته و به‌صورت هدفمند بر تحلیل هزینه‌های عملیاتی، تحلیل درآمد و تصمیمات قیمت‌گذاری متمرکز شود. ادبیات حسابداری مدیریت تأکید می‌کند که حتی بهترین سیستم‌های اطلاعاتی، بدون «سواد تحلیلی مدیریتی» به خروجی‌های تصمیم‌ساز تبدیل نمی‌شوند (هورنگرن و همکاران، ۲۰۱۵؛ نمازی، ۱۳۹۶).

بنابراین، توصیه می‌شود آموزش‌ها شامل مباحثی مانند تحلیل رفتار هزینه، بودجه‌بندی و کنترل انحرافات، تحلیل سودآوری خدمت/کانال فروش، و استفاده از ابزارهای ارزیابی سرمایه‌گذاری باشد (آراد و سلام، ۱۳۹۱؛ ولک و همکاران، ۲۰۰۴). این آموزش‌ها می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را در شرایط عدم قطعیت بازار گردشگری بهبود دهد و اتکای مدیران به تصمیمات صرفاً شهودی را کاهش دهد.

مسیر پیشنهادی برای پژوهش‌های آینده

با توجه به اینکه این مقاله ماهیت مروری دارد، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی، ضمن حفظ تمرکز بر سه محور هزینه عملیاتی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری، در چند جهت حرکت کنند:

- تدوین و ارزیابی الگوهای مفهومی یکپارچه برای اتصال بهایابی، مدیریت درآمد و قیمت‌گذاری در بنگاه‌های گردشگری؛
- مطالعه تطبیقی ابزارهای حسابداری مدیریت در زیرحوزه‌های گردشگری (هتل، آژانس، اکوتوریسم، خدمات پذیرایی)؛
- و بررسی موانع سازمانی و نهادیِ استقرار سیستم‌های حسابداری مدیریت (مانند کمبود داده، مقاومت سازمانی، یا فقدان استانداردهای داخلی گزارشگری مدیریتی) (نمازی، ۱۳۹۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۳).

این پیشنهادها می‌تواند ادامه طبیعی مسیر مقاله حاضر باشد و به توسعه ادبیات تخصصی حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری و هتلداری کمک کند.

منابع:

۱. آذر، عادل و منصور مؤمنی، (۱۳۹۰)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه تهران.

۲. اسکاپن، رابرت دبیلو (۱۹۹۱). حسابداری در محیط‌های تورمی، ترجمه: ایرج نوروش، مهدی فرهادی، محمدرضا شمس بیدهندی، ابوالفضل عباسی، تهران: صفار.

۳. احمد پور احمد، و احمدی، احمد. (۱۳۸۷). استفاده از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی در ارزیابی کیفیت سود .بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳ (۵): ۲۳-۳۴.

٤. پورحیدری، امید؛ رحمانی، علی و رضا غلامی. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر مدیریت واقعی سود بر رفتار سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۵ (۱): ۸۵ – ۵۵.

٥. حساس یگانه، یحیی، و صیادی، محمد. (۱۳۹۰). استفاده از تحلیل ممیزی (تابع تشخیص) جهت پیشبینی تداوم فعالیت شرکت ها با استفاده از برخی ارقام حاصل از صورت های مالی اساسی (ترازنامه، صورتحساب سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد) .حسابداری مدیریت، ۴(۲): ۱-۱۵.

٦. خدامی پور، احمد، و طالبی، رقیه. (۱۳۹۱). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .مجله دانش حسابداری، ۱ (۱۰): ۱۷۳-۱۱۷.

۷. رحمانی، تیمور. (۱۳۹۳). کتاب اقتصاد کلان برای دانشجویان مدیریت و حسابداری، تهران: نورعلم

۸. محمدرضایی، فخرالدین و سیده لیلا احمدی، (۱۳۹۸)، "مدیریت سود در شرکت‌های بورسی و شرکت‌های غیر بورسی تابعهٔ آنها"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۱۲): ۲۸۲-۲۵۶.

۹. ناصح، حسین. (۱۳۹۲). تاثیر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود بر هزینه سرمایه: ارائه شده در اولین:همایش ملی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و..

۱۰. نمازی، محمد. (۱۳۹۶). حسابداری مدیریت استراتژیک: از تیوری تا عمل، تهران: سمت. ج۱.

۱۱. وطن پرست، محمدرضا. (۱۳۹۷). زبان تخصصی حسابداری، تهران: ترمه.

۱۲. ویکراماسینگ، دانتور و آلاواتاج، چاندانا، ترجمه: رضوان حجازی، محمّد حیدری و اکبر کنعانی (۱۳۹۷)، تحولات در حسابداری مدیریت، چاپ دوم، انتشارات ترمه- تهران.

۱۳. عالی ور، عزیز (۱۳۸۶)، حسابداری صنعتی: مفاهیم و کاربردهای در هزینه‌یابی، تهران: سازمان حسابرسی.

۱٤. سیرانی، حسن (۱۳۹۲). سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و حسابرسی، تهران: مرکز آموزش تحقیقات صنعتی ایران.

۱۵. مهدی، محمدی و سیداحمد، سیدی و محمدی، علی (۱۳۹۵). حسابداری- مدیریت بهای تمام شده، تهران: کتابخانه فرهنگ، ج۱.

۱٦. Dechow, P., Kothari, S. P., & Watts, R. L, (۱۹۹۸), "The Relation between Earnings and Cash Flows", Journal of accounting and Economics, ۲

۱۷. Kim, S., Kraft, P., & Ryan, S. (۲۰۱۳). Financial statement comparability and credit risk. Review Accounting Studies, Vol. ۱۸, Pp. ۷۸۳–۸۲۳.

۱۸. Barth, M., Landsman, W., & Lang, M. (۲۰۰۸). International accounting standards and accounting quality. Journal of Accounting Research, Vol. ٤٦, Pp. ٤٦۷–٤۹۸.

۱۹. Hofstede G (۲۰۱۲). National cultural dimensions, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, ۸ (٤), ٥٥١-٥٦۸.

۲۰. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (۲۰۱۹) Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution (۷th ed.). Pearson .

۲۱. Drury, C. (۲۰۱۳). Management and Cost Accounting. Springer .

۲۲. Drury, C. (۲۰۲۰). Management and Cost Accounting (۱۱th ed.). Cengage Learning .

۲۳. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (۲۰۱۲).Managerial Accounting. McGraw-Hill Education .

۲٤. Hilton, R. W., & Platt, D. E. (۲۰۱۷). Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment. McGraw-Hill Education.

۲۵. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (۲۰۱۵). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. Pearson .
۲٦. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (۲۰۲۱). Cost Accounting: A Managerial Emphasis (۱۷th ed.). Pearson .
۲۷. Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (۲۰۱۸). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting (۳rd ed.). Harvard Business Review Press .
۲۸. Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (۲۰۱۵). Advanced Management Accounting. Pearson .
۲۹. Smith, J., & Brown, K. (۲۰۲۰). Strategic Cost Management in the Tourism and Hospitality Sector. Routledge .
۳۰. Walker, G., & Jones, R. (۲۰۱۹). Risk Management and Accounting for the Tourism Industry. Cambridge University Press .
۳۱. Williams, P., & Heinemann, J. (۲۰۱۸). Tourism and Hospitality in Developing Economies: Global Impacts and Challenges. Springer .
۳۲. IUCN (۲۰۲۱). Ecotourism and Conservation. Retrieved from https://www.iucn.org
۳۳. OECD (۲۰۲۱). Digital Transformation in Tourism. Retrieved from https://www.oecd.org https://www.oecd.org
۳٤. OECD (۲۰۲۲). The Role of Tourism in Service Sector Growth. Retrieved from [https://www.oecd.org] https://www.oecd.org
۳۵. OECD (۲۰۲۳). Tourism Trends and Policies. Retrieved from [https://www.oecd.org](https://www.oecd.org
۳٦. UNDP (۲۰۲۲). United Nations Development Programme, Tourism and Development Report. Retrieved from [https://www.undp.org](https://www.undp.org
۳۷. UNESCO (۲۰۲۲). World Heritage and Tourism. Retrieved from [https://www.unesco.org](https://www.unesco.org
۳۸. UNEP (۲۰۲۲). Green Tourism Report. Retrieved from [https://www.unep.org](https://www.unep.org
۳۹. UNWTO (۲۰۲۰). Religious Tourism: A Growing Trend. Retrieved from [https://www.unwto.org](https://www.unwto.org
٤۰. UNWTO (۲۰۲۲). Rural Tourism: Sustainable Practices for Development. Retrieved from [https://www.unwto.org](https://www.unwto.org
٤۱. UNWTO (۲۰۲۳World Tourism Organization, Annual Report. Retrieved from [https://www.unwto.org](https://www.unwto.org
٤۲. WTTC (۲۰۲۰). World Travel & Tourism Council, Economic Impact Reports. Retrieved from [https://www.wttc.org](https://www.wttc.org

٤٣. WTTC (٢٠٢١). Economic Impact of Sports Tourism. Retrieved from [https://www.wttc.org](https://www.wttc.org
٤٤. WTTC (٢٠٢٢). Strengthening International Relations through Tourism*. Retrieved from [https://www.wttc.org](https://www.wttc.org
٤٥. World Bank (٢٠٢١). Tourism and Economic Development. Retrieved from [https://www.worldbank.org](https://www.worldbank.org
٤٦. World Economic Forum (WEF) (٢٠٢١). The Future of Travel and Tourism in a Post-Pandemic World. Retrieved from [https://www.weforum.org](https://www.weforum.org

The Role of Management Accounting in Improving Financial Performance and Decision-Making in the Tourism and Hospitality Industry: Emphasis on Operating Cost Management, Revenue Management, and Pricing

Abstract

The tourism and hospitality industry, due to its service-oriented nature, demand volatility, high proportion of operating costs, and the need for rapid responses to market changes, requires efficient information systems to support managerial decision-making. In this context, management accounting, by providing both financial and non-financial information, is regarded as one of the key instruments for planning, control, performance evaluation, and optimal resource allocation in this industry. The purpose of this study is to explain the role of management accounting in improving the financial and managerial performance of the tourism and hospitality industry through reliance on the theoretical literature and prior studies. In terms of purpose, this research is applied; in terms of method, it is a library-based study with a descriptive–analytical approach. The data were collected through the review and analysis of authoritative sources, including specialized books, scholarly articles, professional reports, and documents related to management accounting, tourism, and hospitality, and were examined using thematic analysis and conceptual inference.

The findings of the literature review indicate that management accounting, through the use of instruments such as budgeting, costing, cost–benefit analysis, cost classification and control, profitability evaluation, and capital investment decision-making techniques, plays a significant role in enhancing information transparency, improving the quality of decision-making, controlling operating costs, and increasing financial efficiency in firms operating in the tourism and hospitality industry. The review of the literature also shows that weaknesses in information systems, lack of specialized skills, complexity of cost structures, and environmental fluctuations are among the most important barriers to the effective use of management accounting in this industry. Accordingly, it can be concluded that the development and implementation of modern management accounting systems, together with managerial training and the strengthening of information infrastructures, can provide the foundation for better decision-making, higher productivity, stronger competitive advantage, and more sustainable performance in the tourism and hospitality industry.

Keywords: Management accounting, tourism industry, hospitality, cost control, managerial decision-making, performance evaluation.

تأثیر شفافیت اطلاعات حسابداری بر سرمایه در گردش شرکت‌ها با تأکید بر نقش اعتبار تجاری در بازار

رضا منصوریان[۱]
رومینا اسحاقی[۲]

چکیده:
در بازارهای مالی نوظهور، به‌ویژه در ایران، شفافیت اطلاعات حسابداری نقشی حیاتی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و ارتقای کارایی بازار ایفا می‌کند. این شفافیت، فراتر از یک ابزار گزارشگری، بستری برای ایجاد اعتماد و تسهیل جریان سرمایه است. سرمایه در گردش، به عنوان معیاری کلیدی از کارایی عملیاتی، نشان‌دهنده توانایی شرکت در تبدیل دارایی‌ها به نقدینگی است. پژوهش حاضر به بررسی تأثیر شفافیت اطلاعات حسابداری بر سرمایه در گردش در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۰ ساله (۱۳۹۴ تا ۱۴۰۳) می‌پردازد و نقش تعدیل‌گری اعتبار تجاری در این رابطه را واکاوی می‌کند. با استفاده از ۱۰۱ شرکت و ۱۰۱۰ مشاهده سال-شرکت، داده‌های ثانویه از صورت‌های مالی و سامانه کدال استخراج و با مدل رگرسیون چندگانه تحلیل گردید. نتایج نشان داد شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر سرمایه در گردش دارد و اعتبار تجاری نیز نقش تعدیل‌گری معناداری را ایفا می‌کند؛ هرچند ضریب تعامل منفی است، اما حضور آن در مدل، پیچیدگی و اهمیت هم‌زمان این عوامل را برجسته می‌سازد. این یافته‌ها برای مدیران، سرمایه‌گذاران و سیاست‌گذاران اهمیت دارد و بر لزوم تقویت شفافیت و سازوکارهای اعتبارسنجی برای بهبود کارایی عملیاتی و افزایش اعتماد بازار تأکید می‌کند.

واژه کلیدی: شفافیت اطلاعات حسابداری، سرمایه در گردش، اعتبار تجار

[۱] استادیار گروه مدیریت مالی، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران reza۶۳@iau.ac.ir
[۲] دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

مقدمه

شفافیت اطلاعات حسابداری به میزان افشای اطلاعات مالی شفاف، قابل اعتماد و به موقع توسط یک شرکت اشاره دارد که به طور دقیق وضعیت و عملکرد مالی آن را منعکس می‌کند(لیو و همکاران[۱]، ۲۰۱۸؛ فرانسیس و همکاران[۲]، ۲۰۰۹). شفافیت اطلاعات حسابداری نقش حیاتی در شکل‌دهی به تصمیمات مالی شرکت‌ها ایفا می‌کند و هم بر کارایی مدیریت داخلی و هم بر روابط ذینفعان خارجی تأثیر می‌گذارد(حبیب[۳]، ۲۰۰۸؛ دورنف و همکاران[۴]، ۲۰۰۹).

سرمایه درگردش شرکت یکی از شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی است که نشان می‌دهدیک شرکت تا چه حد از سرمایه خود برای ایجاد درآمد به طور مؤثر استفاده می‌کند.نسبت گردش سرمایه بالاتر، به معنای کارایی بالاتر سرمایه است که برای حفظ سودآوری و رقابت‌پذیری شرکت‌ها ضروری است. علیرغم اهمیت گردش سرمایه برایبک شرکت، تحقیقات تجربی در مورد پیامدهای شفافیت حسابداری برای گردش سرمایه و مکانیسم‌های آن همچنان محدود است.

شفافیت اطلاعات حسابداری نقش مهمی در شکل‌دهی به تصمیمات مالی شرکت‌ها، کارایی عملیاتی و تخصیص منابع ایفا می‌کند. توانایی یک شرکت در استفاده کارآمد از سرمایه خود برای ایجاد درآمد - که در نسبت گردش سرمایه شرکتی آن منعکس می‌شود - می‌تواند به طور قابل توجهی تحت تأثیر کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی آن قرار گیرد(یانگ و شیائولینگ[۵] ۲۰۲۵). اول و مهمتر از همه، یکی از مزایای اصلی اطلاعات حسابداری شفاف، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است (رن و همکاران[۶]، ۲۰۲۵). وقتی شرکت‌ها افشاگری‌های مالی شفاف و دقیقی ارائه می‌دهند، سرمایه‌گذاران و طلبکاران می‌توانند سلامت مالی شرکت‌ها را با اطمینان بیشتری ارزیابی کنند که منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص سرمایه می‌شود. شرکت‌های شفاف کمتر احتمال دارد که سرمایه را به سمت دارایی‌های غیرمولدیا سرمایه‌گذاری‌های ناکارآمدتخصیص دهند، زیرا تصمیمات مدیریتی تحت بررسی دقیق‌تری قرار می‌گیرند. در نتیجه، شرکت‌ها تخصیص منابع خود را بهینه می‌کنند و اطمینان حاصل می‌کنند که سرمایه به طور فعال در

---

۱ Liu et al
۲ Francis et al
۳ Habib
۴ Durnev et al
۵ Yang **&** Xiaoling
۶ Ren et al

فعالیت‌های درآمدزا به کار گرفته می‌شود. دوم، رویه‌های حسابداری شفاف، با اطمینان از اینکه مدیران در قبال تصمیمات مالی و عملیاتی خود پاسخگو هستند، حاکمیت شرکتی را بهبود می‌بخشند (ژو و سو[۱]، ۲۰۲۵). شرکت‌هایی که شفافیت بیشتری دارند، تحت نظارت بیشتر سرمایه‌گذاران و هیئت مدیره قرار می‌گیرند و احتمال فرصت‌طلبی مدیریتی یا احتکار ناکارآمد سرمایه را کاهش می‌دهند. این ساختار حاکمیتی بهبود یافته، مدیران را تشویق می‌کند تا بر به حداکثر رساندن بهره‌وری دارایی‌ها و کارایی عملیاتی تمرکز کنند. به جای حفظ سرمایه اضافی یا مشارکت در پروژه‌های از بین برنده ارزش، مدیران بیشتر احتمال دارد در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری کنند که مستقیماً به تولید درآمد کمک می‌کنند. سوم، وقتی شرکت‌ها اطلاعات مالی با کیفیت بالا را افشا می‌کنند، اعتماد سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد (زو و ژانگ[۲]، ۲۰۲۵). سرمایه‌گذاران تمایل بیشتری به حمایت از شرکت‌هایی با رویه‌های گزارشگری شفاف دارند که منجر به ارزش‌گذاری بالاتر سهام و فرصت‌های آسان‌تر برای افزایش سرمایه می‌شود. این ثبات مالی به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا سطح بهینه‌ای از سرمایه در گردش را بدون ذخایر غیرضروری حفظ کنند. شرکت‌ها می‌توانند سرمایه خود را با کارایی بیشتری در عملیات اصلی کسب‌وکار به کار گیرند و اطمینان حاصل کنند که دارایی‌ها به طور مؤثر برای ایجاد درآمد استفاده می‌شوند. در نهایت، شفافیت اطلاعات حسابداری با بهبود دسترسی به سرمایه و ارتقای مدیریت مالی منضبط، کارایی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد (دورنف و همکاران[۳]، ۲۰۰۹). برای مثال، کاهش هزینه‌های تأمین مالی به شرکت‌ها اجازه می‌دهد تا منابع بیشتری را به فعالیت‌های مولد، بهینه‌سازی سرمایه در گردش و افزایش استفاده از دارایی‌ها اختصاص دهند. علاوه بر این، شرکت‌هایی که گزارشگری مالی غیرشفاف دارند، اغلب درگیر سرمایه‌گذاری‌های سوداگرانه می‌شوند یا سرمایه اضافی را به عنوان حفاظی در برابر عدم قطعیت مالی نگه می‌دارند. شفافیت اطلاعات می‌تواند شرکت‌ها را از ریسک‌پذیری بیش از حد و حفظ ناکارآمد سرمایه بازدارد و تضمین کند که آنها سرمایه را در فعالیت‌های درآمدزا به کار می‌گیرند. در مجموع، انتظار می‌رود شرکت‌های شفاف، استفاده از منابع خود را بهینه کنند، اتلاف سرمایه را کاهش دهند و بر سرمایه‌گذاری‌های مولد تمرکز کنند که همه این موارد به گردش سرمایه بالاتر کمک می‌کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

---

۱ Xu & Su
۲ Zou & Zhang
۳ Durnev et al

شفافیت اطلاعات مالی یعنی دسترسی آسان و مطمئن به داده‌های دقیق درباره عملکرد، وضعیت مالی، فرصت‌های سرمایه‌گذاری، حاکمیت شرکتی و ریسک‌های یک کسب‌وکار.این شفافیت دو فایده بزرگ دارد:اول اینکه به‌سهامداران خرد اطمینان می‌دهدکه اطلاعات واقعی درباره ارزش شرکت می‌بینند و نگران سوءاستفاده سهام‌داران عمده یا مدیران نیستند. دوم اینکه مدیران رو تشویق می‌کند به جای فکر کردن به منافع شخصی و کوتاه‌مدت،روی افزایش ارزش کلی شرکت تمرکز کنند(نوبخت،۱۳۸۳). شفافیت اطلاعات مالی با بهبود کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری، به کاهش هزینه‌های سرمایه و نمایندگی منجر می‌شود، این امر در نهایت باعث افزایش ارزش شرکت شده و انگیزه مدیران را برای خلق ارزش بلندمدت تقویت می‌کند(چو وهمکاران[۱]،۲۰۱۰).

گزارشگری مالی شفاف، اعتبار یک شرکت را نزد تأمین‌کنندگان، مشتریان و شرکای استراتژیک افزایش می‌دهد. تأمین‌کنندگان وقتی به ثبات مالی یک شرکت اطمینان داشته باشند، تمایل بیشتری به ارائه شرایط اعتباری مطلوب دارند. به طور مشابه، مشتریان و شرکای تجاری ترجیح می‌دهند با شرکت‌هایی که شیوه‌های مدیریت مالی مناسبی را نشان می‌دهند، همکاری کنند. با بهبود کارایی زنجیره تأمین و کاهش محدودیت‌های سرمایه در گردش، شفافیت حسابداری می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا استفاده از سرمایه خود را بهینه کنند و منجر به افزایش نسبت گردش سرمایه آنها شود. به طور خاص، شفافیت اطلاعات مالی، اعتماد و اعتبار تأمین‌کنندگان را تقویت می‌کند. تأمین‌کنندگان بر اساس ارزیابی خود از سلامت مالی و توانایی شرکت در انجام تعهدات پرداخت، اعتبار تجاری خود را افزایش می‌دهند(شیائو و همکاران[۲]، ۲۰۲۵).

این شفافیت به تأمین‌کنندگان اطمینان می‌دهد و آنها را بیشتر مایل به ارائه شرایط اعتباری تجاری مطلوب، مانند دوره‌های پرداخت طولانی‌تر و محدودیت‌های اعتباری بزرگتر می‌کند. با دسترسی بیشتر به اعتبار تجاری، شرکت‌ها می‌توانند هزینه‌های موجودی و عملیاتی را بدون تکیه بر بدهی خارجی پرهزینه یا نگهداری ذخایر نقدی بیش از حد، تأمین مالی کنند. این امر با اطمینان از اینکه سرمایه به طور فعال در فعالیت‌های درآمدزا به کار گرفته می‌شود تا اینکه در بافرهای نقدینگی غیرضروری گرفتارشود،کارایی استفاده از سرمایه را بهبود می‌بخشد و نسبت‌گردش‌سرمایه را افزایش می‌دهد(یانگ و شیائولینگ[۳]،۲۰۲۵). شرکت‌هایی که شفافیت حسابداری بالایی دارند، افشای مالی شفاف

---

[۱] Cheung et al
[۲] Xiao et al
[۳] Yang & Xiaoling

و قابل تأییدی ارائه می‌دهندو عدم‌قطعیت در مورد توانایی پرداخت بدهی و نقدینگی خود را کاهش می‌دهند. علاوه براین، اعتبار تجاری به عنوان یک منبع تأمین مالی جایگزین، به ویژه برای شرکت‌هایی که با محدودیت‌های استقراض یا هزینه‌های بالای تأمین مالی خارجی مواجه هستند، عمل می‌کند(ماتوت و چواپاتراکول ،۲۰۱۸). شرکت‌های شفاف از شرایط اعتباری تجاری مطلوب‌تری بهره‌مند می‌شوند و این به آنها اجازه می‌دهد وابستگی خود را به وام‌های بانکی کوتاه‌مدت و پرهزینه کاهش دهند. با بهینه‌سازی سرمایه در گردش از طریق اعتبار تجاری، شرکت‌ها می‌توانند موجودی کالا و حساب‌های پرداختنی را به طور مؤثرتری مدیریت کنند. مدیریت کارآمد سرمایه در گردش به این معنی است که شرکت‌ها می‌توانند درآمد بیشتری نسبت به سرمایه پایه خود ایجاد کنند و در نتیجه نسبت گردش سرمایه خود را بهبود بخشند(یانگ و شیائولینگ ،۲۰۲۵). در نهایت، تأمین‌کنندگان اغلب هزینه‌هایی را برای نظارت بر سلامت مالی خریدار متحمل می‌شوند، به‌ویژه هنگام معامله با شرکت‌هایی که شفافیت ندارند. برای جبران ریسک‌های بالاتر، تأمین‌کنندگان ممکن است شرایط پرداخت سختگیرانه‌تری را اعمال کنند، قیمت‌های بالاتری دریافت کنند یا پرداخت‌های زودهنگام را الزامی کنند. با این حال، هنگامی که یک شرکت گزارش‌های مالی شفاف ارائه می‌دهد، تأمین‌کنندگان می‌توانند اعتبار آن را راحت‌تر ارزیابی کنند، هزینه‌های نظارت را کاهش دهند و امکان ترتیبات اعتباری تجاری رقابتی‌تر را فراهم کنند. کاهش هزینه‌های نظارت به هزینه‌های تأمین مالی ضمنی کمتر برای شرکت منجر می‌شود و امکان استقرار کارآمدتر سرمایه را فراهم می‌کند. این کارایی با اطمینان از اینکه سرمایه در گردش به طور غیرضروری توسط شرایط محدودکننده تأمین‌کننده محدود نمی‌شود، از نسبت گردش سرمایه بالاتر پشتیبانی می‌کند(یانگ و شیائولینگ ،۲۰۲۵). در مجموع، اعتبار تجاری یک کانال حیاتی است که از طریق آن شفافیت اطلاعات حسابداری، گردش سرمایه شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.شرکت‌های شفاف، دسترسی بهتری به تأمین مالی تأمین‌کنندگان پیدا می‌کنند، مدیریت سرمایه در گردش را بهبود می‌بخشند، محدودیت‌های تأمین مالی تحمیلی از سوی تأمین‌کنندگان را کاهش می‌دهند و روابط زنجیره تأمین را تقویت می‌کنند.

در این قسمت به برخی از تحقیقات انجام شده که با موضوع تحقیق حاضر مرتبط می‌باشد، اشاره می‌گردد:

افلاطونی و نیکبخت(۱۳۹۶)، نشان دادند که با افزایش کیفیت افشا، سرعت تعدیل اهرم به صورت معناداری افزایش می‌یابد، اما افزایش در کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری

بر سرعت تعدیل اهرم ندارد. ثقفی و معتمدی فاضل(۱۳۹۰)،در مطالعه‌ای روی ۱۱۹ شرکت بورسی تهران نشان دادندکه استفاده از حسابرس‌های باکیفیت در شرکت‌ها جهت ارائه اطلاعات مالی شفاف منجر به فرصت‌های سرمایه‌گذاری بالا و ارتقای چشمگیر کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود. این یافته تأیید می‌کند که نظارت حسابرسی قوی می‌تواند با کاهش ناکارایی‌ها، از اتلاف منابع در پروژه‌های کم‌بازده جلوگیری کرده و تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری را بهینه‌ترکند. مدرس و حصارزاده(۱۳۸۷)، درپژوهشی نشان دادندکه کیفیت گزارشگری مالی تأثیرمستقیمی برکاهش ناکارایی سرمایه‌گذاری دارد. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که با ارتقای کیفیت گزارشگری، می‌توان از سرمایه‌گذاری‌های بیش‌ازحد یا کمتر از حد جلوگیری کرد و در نتیجه کارایی کلی سرمایه‌گذاری را بهبود بخشید. یانگ و شیائولینگ[۱](۲۰۲۵)، پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر شفافیت اطلاعات حسابداری بر نسبت گردش سرمایه شرکت‌ها با تمرکز بر نقش میانجی اعتبار تجاری» انجام دادند.پژوهش آن‌ها با هدف بررسی رابطه بین شفافیت اطلاعاتی و کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها و همچنین سنجش نقش میانجی اعتبار تجاری در این رابطه انجام شده است. به منظور اندازه‌گیری شفافیت اطلاعاتی و نسبت گردش سرمایه، از داده‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس چین استفاده کردند. با بهره‌مندی از یک مجموعه داده جامع و با اعمال شرایط انتخاب نمونه، داده‌های شرکت‌ها برای دوره زمانی ۲۰۱۴ تا ۲۰۲۴ مورد تحلیل قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش‌های اقتصادسنجی مناسب برای داده‌های تابلویی استفاده شده است.نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که شفافیت اطلاعاتی تأثیر مثبت و معناداری بر نسبت گردش سرمایه دارد. همچنین، اعتبار تجاری به عنوان یک مکانیسم واسطه‌ای، رابطه بین شفافیت و کارایی سرمایه را تقویت می‌کند و این اثر منفی در شرکت‌های غیردولتی و جوان‌تر قوی‌تر است. جیمز و همکاران[۲](۲۰۲۱)، در پژوهشی نشان دادند که مدیران مستقل با مدت تصدی طولانی، از طریق افزایش شفافیت اطلاعاتی و کاهش ریسک، تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها دارند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که این مدیران با ایجاد اعتماد و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، به بهینه‌سازی تخصیص منابع کمک می‌کنند و در نتیجه، محدود کردن دوره تصدی آن‌ها همیشه به نفع شرکت و سرمایه‌گذاران نیست. پتاچی[۳](۲۰۱۴)، نشان داد

[۱] Yang & Xiaoling
[۲] James et al
[۳] Petacchi

که افزایش عدم تقارن اطلاعاتی، که ناشی از عدم شفافیت در بازار است، هزینه سرمایه سهام را افزایش می‌دهد. به همین دلیل، شرکت‌ها تمایل پیدا می‌کنند تا نیازهای مالی خود را با دریافت اعتبارات بیشتر تأمین کنند و بدین ترتیب، نرخ بهره‌برداری بیشتری را تجربه نمایند. می‌جنگ و همکاران[۱](۲۰۱۳)، نشان دادند که افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود کارایی سرمایه‌گذاری دارد. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که اگرچه شرکت‌ها پیش از افشا به دلیل محدودیت‌های مالی یا اطلاعاتی دچار سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد یا کمتر از حد می‌شوند، اما پس از افشا، با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، تخصیص منابع بهینه‌تر شده و کارایی سرمایه‌گذاری به طور معناداری افزایش می‌یابد.

بیدل و همکاران[۲](۲۰۰۹)، در پژوهشی نشان دادند که کیفیت بالای گزارشگری مالی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، خطر اخلاقی و گزینش نادرست را کاهش داده و در نتیجه از سرمایه‌گذاری‌های بیش‌ازحد یا کمتر از حد بهینه جلوگیری می‌کند. یافته‌های آن‌ها تأیید می‌کند که این مکانیسم نظارتی با ایجاد شفافیت، اصطکاک ناشی از تضاد منافع را کم کرده و همبستگی معناداری با اصلاح الگوهای سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها دارد.

چانگ و همکاران[۳](۲۰۰۹)، نشان دادند که شرکت‌هایی با کیفیت گزارشگری بالاتر و در نتیجه شفافیت اطلاعاتی بیشتر، انعطاف‌پذیری بیشتری در انتشار سهام دارند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که شفافیت با کاهش نگرانی‌های مربوط به انتخاب نامناسب، به ایجاد اهرم بهینه‌تری منجر می‌شود. همچنین، این شفافیت باعث افزایش اعتبار تجاری شرکت‌ها می‌گردد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از حیث ماهیت و روش، توصیفی-تحلیلی (علی ـ پس‌رویدادی) است. در این مطالعه، به‌منظور کشف و تبیین روابط میان متغیرها، از مدل‌های رگرسیونی و چارچوب نظریه‌های اثباتی بهره گرفته شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۰ ساله (۱۳۹۴ تا ۱۴۰۳) است. نمونه‌گیری به روش حذف سیستماتیک (غربالگری) و بر اساس معیارهای فیلترینگ انجام شد؛ به‌گونه‌ای که ثبات سال مالی شرکت‌ها در طول دوره پژوهش، دسترسی کامل به داده‌های موردنیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق و

[۱] Mei Cheng et al
[۲] Biddle et al
[۳] Chang et al

همچنین تداوم فعالیت شرکت‌ها در بازه زمانی مطالعه مدنظر قرار گرفت. در نهایت، تعداد ۱۰۱ شرکت به عنوان نمونه نهایی انتخاب گردید که با احتساب بازه ۱۰ ساله، مجموعاً ۱۰۱۰ مشاهده سال-شرکت را تشکیل می‌دهند و مبنای آزمون فرضیه‌ها قرار گرفته‌اند. همچنین، در راستای آزمون فرضیه دوم مبنی بر نقش تعدیل‌گری اعتبار تجاری در رابطه بین شفافیت اطلاعات حسابداری و نسبت گردش سرمایه، از مدل رگرسیونی مبتنی بر متغیر تعاملی استفاده شده است.

برای بررسی ارتباط بین شفافیت اطلاعات حسابداری و گردش سرمایه شرکت،مدل اقتصادسنجی خود را به صورت زیر در نظر می‌گیریم:

$$Turni,t = \alpha + \beta Transi,t + \gamma Xi,t-1 + \varepsilon i,t \qquad (1)$$

در این معادله، $Trans$ متغیر مستقل اصلی است و درجه شفافیت اطلاعات حسابداری یک شرکت را نشان می‌دهد. $Turn$ متغیر وابسته است و نسبت گردش‌سرمایه یک شرکت را ثبت می‌کند. X مجموعه‌ای از عوامل کنترلی زمان-متغیر است که همگی با یک سال تأخیر *(lagged by one year)* آورده شده‌اند تا علیت معکوس کاهش یابد. اندیس i به بنگاه و اندیس t به سال اشاره دارد.

در مدل(۱) متغیر مستقل شفافیت اطلاعات حسابداری *(*$Trans$*)است.* برای اندازه‌گیری شفافیت اطلاعات حسابداری از مدل دیچو، اسلوان و سوینی(۱۹۹۵)، استفاده کرده‌ایم. فرمول مدل به شرح زیر است:

$$Accrualsit = (\Delta CAit - \Delta Cashit) - (\Delta CLit - \Delta STDit - \Delta TPit) - Depit$$

$CAit$ = تغییر در *مجموع دارایی‌های جاری شرکت* i *در دوره* t

$Cashit$ = تغییر در وجه نقد یا معادل وجه نقد شرکت i در دوره t

$Clit$ = تغییر در مجموع بدهی‌های جاری شرکت i در دوره t

$STDit$ = تغییر در بدهی‌های کوتاه‌مدت که جزء بدهی‌های جاری هستند شرکت i در *دوره* t

$TPit$ = تغییر در مالیات بر درآمد پرداختنی شرکت i در دوره t

$Depit$ = استهلاک انباشته و هزینه استهلاک شرکت i در دوره t

متغیر وابسته گردش سرمایه ($Turn$) است. برای اندازه‌گیری گردش‌سرمایه از شاخص متوسط دوره وصول مطالبات با تقسیم حساب‌های دریافتنی بر فروش ضرب در ۳۶۵ استفاده کرده‌ایم(گیل و بیگر[۱]،۲۰۱۳).

[۱] Gill **&** Biger

برای متغیرهای کنترلی سه متغیر اندازه (*SIZE*)، سن(*AGE*) و اهرم مالی(*LEV*) که بیشترین گذاری را بر گردش‌سرمایه دارند استفاده کرده‌ایم. و برای اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی از داده‌های پژوهشی بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است.

برای آزمون فرضیه تعدیل‌گری اعتبار تجاری(*TC*) ، مدل به صورت زیر تغییر می‌کند:

$$Turni,t=\alpha+\beta1Transi,t+\beta2(Transi,t\times TCi,t)+\gamma Xi,t-1+\varepsilon i,t \quad (۲)$$

$Transi,t\times TCi,t$ (متغیر تعاملی) : این قسمت اصلی‌ترین بخش این فرضیه است. ضریب این عبارت یعنی $\beta3$ نشان‌دهنده اثر تعدیل‌گری اعتبار تجاری است.

در مدل(۲) متغیر تعدیلگر اعتبارتجاری (*TC*) است.برای اندازه‌گیری اعتبار تجاری از نسبت حساب‌های پرداختنی به بهای تمام شده کالای فروش‌رفته استفاده شده است. از آنجا که بهای تمام شده کالای فروش‌رفته شاخصی از میانگین بهای خرید است،این نسبت معیار کل خرید اعتباری را نشان می‌دهد(ژانگ[۱]،۲۰۱۹).

در ادامه فرضیه‌های پژوهش تبیین می‌شود:

فرضیه۱: شفافیت اطلاعات حسابداری بر گردش سرمایه شرکت‌ها تاثیر معنادار دارد.

فرضیه۲: نقش تعدیل‌گری اعتبار تجاری در رابطه بین شفافیت اطلاعات حسابداری و نسبت گردش سرمایه شرکت‌ها تاثیر معنادار دارد.

یافته‌ها

برای توصیف و درک بهتر داده‌های جمع‌آوری شده در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۳، از روش‌های آمار توصیفی بهره گرفته شد. این روش‌ها با استفاده از شاخص‌هایی چون معیارهای گرایش به مرکز (مانند میانگین و میانه)، معیارهای پراکندگی (مانند واریانس و انحراف معیار) و شاخص‌های مربوط به شکل توزیع (مانند چولگی و کشیدگی)، به خلاصه‌سازی ویژگی‌های کلیدی داده‌ها کمک کرده و تصویری اولیه و قابل فهم از ماهیت آن‌ها ارائه می‌دهند. در پژوهش حاضر، این تحلیل مقدماتی به‌طور خاص برای شناسایی الگوهای رفتاری متغیرهای اصلی در طول دوره زمانی مورد مطالعه به کار گرفته شده است. نتایج این بخش، که در جدول شماره ۱ به تفصیل منعکس شده است، پایه و اساس لازم را برای انجام مراحل بعدی تحلیل آماری و آزمون فرضیه‌های پژوهش فراهم می‌آورد. این اطلاعات توصیفی، درک عمیق‌تری از توزیع داده‌ها و روابط اولیه بین متغیرها را ممکن می‌سازد و راه را برای استنتاج‌های آماری پیچیده‌تر هموار می‌کند.

[۱] Zhang

جدول۱. آمار توصیفی متغیرها

متغیر	مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
گردش‌سرمایه	۱۰۱۰	۲.۰۱۶۳	۱.۴۹۷۴	-۲.۲۴	۶.۶۹
شفافیت اطلاعات حسابداری	۱۰۱۰	۰.۲۱۲۷	۰.۱۷۵۱	-۰.۳۳	۰.۷۶
اعتبار تجاری	۱۰۱۰	۴.۳۸۲	۵.۷۵۵	-۱۳.۵۸	۲۲.۳۴
اندازه	۱۰۱۰	۵.۵۸۴	۱.۰۷	۲.۲۶	۸.۹۱
سن	۱۰۱۰	۰.۴۴	۰.۱۸۴	۰.۰۱	۰.۹۹۶
اهرم مالی	۱۰۱۰	۰.۸۸۶	۰.۱۲۱	۰.۵۱	۱.۱۷

در جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی را ارائه می‌دهد. برای تمامی متغیرها، تعداد مشاهدات ۱۰۱۰ است. میانگین گردش سرمایه ۲.۰۱۶۳ و انحراف معیار آن ۱.۴۹۷۴ است. شفافیت اطلاعات حسابداری دارای میانگین ۰.۲۱۲۷ و انحراف معیار ۰.۱۷۵۱ می‌باشد. اعتبار تجاری با میانگین ۴.۳۸۲ و انحراف معیار ۵.۷۵۵، بیشترین دامنه تغییرات را بین حداقل (۱۳.۵۸-) و حداکثر (۲۲.۳۴) نشان می‌دهد. اندازه شرکت میانگین ۵.۵۸۴ با انحراف معیار ۱.۰۷ دارد. میانگین سن ۰.۴۴ با انحراف معیار ۰.۱۸۴ و اهرم مالی با میانگین ۰.۸۸۶ و انحراف معیار ۰.۱۲۱، دارای کمترین دامنه تغییرات در بین حداقل و حداکثر مشاهدات هستند.

برای سنجش نرمال بودن توزیع خطاها، آزمون جارک-برا[۱] به کار گرفته شد؛ در صورتی که آماره محاسبه شده کمتر از مقدار بحرانی باشد، نرمال بودن توزیع تأیید می‌گردد. این ارزیابی به درک بهتر خطاهای مدل و افزایش اعتبار یافته‌های پژوهش کمک شایانی می‌کند. جزئیات نتایج این آزمون در جدول ۲ قابل مشاهده است.

جدول۲. توزیع نرمال خطاها

داده‌ها	مشاهدات	جارک برا	سطح معناداری[۲]
گردش‌سرمایه	۱۰۱۰	۰.۵۲۱۹	۰.۷۷۰۲
شفافیت اطلاعات حسابداری	۱۰۱۰	۰.۴۲۳	۰.۸۰۹
اعتبار تجاری	۱۰۱۰	۰.۳۷۹	۰.۸۲۷

[۱] Jarqiue-Bera Test
[۲] Probability

اندازه	۱۰۱۰	۰.۴۰۹	۰.۸۱۵
سن	۱۰۱۰	۴.۱۵	۰.۱۲۵
اهرم مالی	۱۰۱۰	۱.۳۵۴	۰.۵۰۸

* داده های غیرنرمال با استفاده از تابع تبدیل جانسون نرمال‌سازی شده‌اند.

در جدول (۲) نتایج آزمون جارک–برا برای بررسی نرمال بودن خطاهای متغیرها ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، سطح معناداری تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰.۰۵ است، که نشان‌دهنده نرمال بودن توزیع خطاها در مدل است. مقدار آماره جارک–برا برای متغیرهای «گردش سرمایه» (۰.۵۲۱۹)، «شفافیت اطلاعات حسابداری» (۰.۴۲۳)، «اعتبار تجاری» (۰.۳۷۹)، «اندازه» (۰.۴۰۹) و «اهرم مالی» (۱.۳۵۴) همگی در محدوده‌ای پایین قرار دارند که مؤید انحراف ناچیز از نرمال بودن توزیع است. تنها متغیر «سن» با آماره ۴.۱۵ و سطح معناداری ۰.۱۲۵ اندکی از سایر متغیرها فاصله دارد، اما از آنجا که مقدار احتمال همچنان از ۰.۰۵ بیشتر است، فرض نرمال بودن برای آن نیز رد نمی‌شود. در نتیجه، توزیع خطاها در تمامی متغیرهای مدل از نرمالیتی قابل‌قبولی برخوردار است.

آزمون همبستگی پیرسون یکی از روش‌های آماری برای سنجش شدت و جهت رابطه خطی میان دو متغیر کمی است. ضریب همبستگی حاصل از این آزمون عددی بین ۱ و ۱- است که مقادیر نزدیک به ۱ نشان‌دهنده رابطه مثبت و قوی، مقادیر نزدیک به ۱- بیانگر رابطه منفی و قوی، و مقادیر نزدیک به صفر نشانه ضعف یا نبود رابطه خطی میان متغیرهاست. در کنار ضریب همبستگی، سطح معناداری نیز اهمیت دارد. این آزمون معمولاً به‌عنوان گام مقدماتی برای بررسی ارتباط بین متغیرها و ارزیابی اولیه قبل از انجام تحلیل‌های پیشرفته‌تری مانند رگرسیون مورد استفاده قرار می‌گیرد. جزئیات نتایج این آزمون در جدول ۳ قابل مشاهده است.

جدول۳. آزمون پیرسون

داده‌ها	سن	اهرم مالی	اندازه	اعتبار تجاری	شفافیت اطلاعات حسابداری	گردش‌سرمایه
سن	۱.۰۰۰۰۰۰					
اهرم مالی	-۰.۰۲۸۹۸۴	۱.۰۰۰۰۰۰				
اندازه	-۰.۰۳۶۳۸۹	۰.۰۶۶۵۹۶	۱.۰۰۰۰۰۰			
اعتبار تجاری	۰.۱۶۲۷۲۶	-۰.۰۳۰۱۰۲	-۰.۱۳۹۱۰۹	۱.۰۰۰۰۰۰		

شفافیت اطلاعات حسابداری	۰.۲۸۱۵۴۱	۰.۰۰۵۹۳۰	-۰.۰۵۶۹۳۷	۰.۲۲۷۵۸۶	۱.۰۰۰۰۰۰	
گردش‌سرمایه	۰.۰۶۰۷۵۵	-۰.۰۵۹۰۸۳	-۰.۱۸۰۹۷۰	-۰.۰۰۹۵۵۳	۰.۳۱۳۳۳۷	۱.۰۰۰۰۰۰

در جدول (۳) ضرایب همبستگی پیرسون، بیشتر روابط بین متغیرها ضعیف یا بسیار ضعیف ارزیابی می‌شوند. متغیر «شفافیت اطلاعات حسابداری» همبستگی نسبتاً معقولی با «گردش سرمایه» (۰.۳۱۳) و «اعتبار تجاری» (۰.۲۲۷۵) نشان می‌دهد، اما با سایر متغیرها (سن، اهرم مالی، اندازه) همبستگی‌های بسیار ضعیفی دارد. متغیر «گردش سرمایه» نیز با «شفافیت اطلاعات حسابداری» (۰.۳۱۳) و «اندازه شرکت» (۰.۱۸۱-) رابطه ضعیفی دارد و با سایر متغیرها (سن، اهرم مالی، اعتبار تجاری) همبستگی‌هایی نزدیک به صفر (۰.۰۶۱، ۰.۰۵۹-، ۰.۰۱۰-) را نشان می‌دهد. سایر همبستگی‌ها نیز عمدتاً در سطح ضعیف و نزدیک به صفر قرار دارند. به‌طور کلی، عدم وجود همبستگی‌های قوی (کمتر از ۰.۵) بین متغیرهای مستقل، بیانگر عدم وجود مشکل جدی هم‌خطی چندگانه (multicollinearity)در داده‌ها است که این موضوع، قابلیت اتکای مدل‌های رگرسیونی را افزایش می‌دهد.

برای اطمینان از پایایی متغیرها، مانایی آن‌ها با آزمون لوین، لین و چو مورد ارزیابی قرار گرفت که در صورت سطح معناداری کمتر از ۰.۰۵، فرض عدم مانایی رد شده و متغیرها معتبر تلقی می‌شوند. نتایج این آزمون در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول۴. آزمون مانایی متغیرها

شرح	مشاهدات	لوین، لین و چو[1]	سطح معناداری[2]	نتیجه
گردش‌سرمایه	۱۰۱۰	-۱۳.۵۵۸۸	۰.۰۰۰۰	مانا
شفافیت اطلاعات حسابداری	۱۰۱۰	۱۷.۹۷۹۳	۰.۰۰۰۰	مانا
اعتبار تجاری	۱۰۱۰	-۱۸.۶۴۵۱	۰.۰۰۰۰	مانا
اندازه	۱۰۱۰	-۳.۳۱۲۲۷۲	۰.۰۰۰۵	مانا
سن	۱۰۱۰	-۱۷.۱۷۲۸	۰.۰۰۰۰	مانا
اهرم مالی	۱۰۱۰	-۱۰.۹۹۹	۰.۰۰۰۰	مانا

[1] Levin, Lin and Cho Test
[2] P-Value

در جدول(۴) نتایج آزمون مانایی متغیرها را با استفاده از آزمون لوین، لین و چو نشان می‌دهد. برای تمامی متغیرها (گردش سرمایه، شفافیت اطلاعات حسابداری، اعتبار تجاری، اندازه، سن و اهرم مالی)، سطح معناداری (p-value) بسیار کمتر از ۰.۰۵ (نزدیک به ۰.۰۰۰۰) گزارش شده است.

این نتایج حاکی از آن است که فرض عدم مانایی برای تمام متغیرها رد می‌شود و بنابراین، تمامی متغیرهای مورد بررسی مانا تلقی می‌شوند. این امر اعتبار تحلیل‌های بعدی، مانند مدل‌های رگرسیون، را تقویت می‌کند.

برای انتخاب مدل بهینه تحلیل داده‌های پانلی، از آزمون‌های اف‌لیمر[۱] و هاسمن[۲] بهره گرفته شده است. آزمون اف‌لیمر به بررسی معنادار بودن تفاوت ضرایب عرض از مبدا در طول زمان می‌پردازد، در حالی که آزمون هاسمن تمایز بین اثرات ثابت و تصادفی را مشخص می‌سازد. در نهایت، بر اساس خروجی این دو آزمون، مدل اثرات ثابت یا تصادفی به عنوان مدل نهایی برگزیده خواهد شد. نتایج مربوط به این آزمون‌ها در جدول ۵ قابل مشاهده است.

جدول۵. آزمون اف‌لیمر و هاسمن

	فرضیه اول	فرضیه دوم
اف لیمر	۲.۱۵۴	۲.۲۲۶
سطح معناداری	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰
نتیجه	پانلی	پانلی
هاسمن	۲۲.۶۵	۲۶.۱۵۵
سطح معناداری	۰.۰۰۰۱	۰.۰۰۰۱
نتیجه	اثرات ثابت	اثرات ثابت

نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که در هر دو مدل مربوط به «فرضیه اول» و «فرضیه دوم»، آزمون اف‌لیمر با آماره‌های ۲.۱۵۴ و ۲.۲۲۶ و سطح معناداری ۰.۰۰۰۰ بیانگر رد فرضیه صفر است؛ بنابراین وجود اثرات پانلی تأیید و روش تحلیل به شکل پانلی مناسب است.

[۱] F-Limer Test
[۲] Hausman Test

همچنین آزمون هاسمن به‌ترتیب با آماره‌های ۲۲.۶۵ و ۲۶.۱۵۵ و سطوح معناداری ۰.۰۰۰۱ و ۰.۰۰۰۱، فرضیه صفر هم‌بستگی نداشتن اثرات فردی با خطای مدل را رد می‌کند؛ در نتیجه برآورد با اثرات ثابت برای هر دو فرضیه معتبر تشخیص داده می‌شود. این یعنی چارچوب نهایی پژوهش در هر دو مدل بر مبنای داده‌های پانلی و با کنترل ناهمسانی‌های ثابت بین واحدها انجام شده است.

نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه اول در جدول ۶ ارائه شده است:

فرضیه اول : شفافیت اطلاعات حسابداری بر گردش سرمایه شرکت‌ها تاثیر معنادار دارد.

جدول۶. تجزیه و تحلیل فرضیه اول

متغیر	ضریب برآوردی	ضریب استاندارد شده	آزمون T	سطح معناداری	آماره F	سطح معناداری
شفافیت اطلاعات حسابداری	۲.۶۹۰۵	۰.۲۶۳۱	۱۰.۲۲۴	۰.۰۰۰۰	۳۷.۰۱۵	۰.۰۰۰۰۰
سن	-۰.۲۸۵۵	۰.۲۴۹۹	-۱.۱۴۲۱	۰.۲۵۳۷		
اهرم مالی	-۰.۶۳۲۹	۰.۳۶۴۸	-۱.۱۷۳۴۶	۰.۰۸۳۱		
اندازه	-۰.۲۲۵	۰.۰۴۱۳۷	-۵.۴۴	۰.۰۰۰۰		
عرض از مبدا	۳.۳۸۹	۰.۴۰۷	۸.۳۲۵۹	۰.۰۰۰۰		
ضریب تعیین	۰.۱۲۸					
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۱۲۵		دوربین واتسون	۱.۵۷۹۱		

نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد که ضریب متغیر شفافیت اطلاعات حسابداری برابر با ۲.۶۹۰۵ و سطح معناداری آن ۰.۰۰۰۰ است؛ بنابراین این متغیر اثر مثبت و معناداری بر گردش سرمایه دارد و فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. متغیرهای کنترلی «اندازه شرکت» (ضریب ۰.۲۲۵-، p-value =۰،۰۰۰۰) و «عرض از مبدأ» (ضریب ۳.۳۸۹،

p-value =۰،۰۰۰۰) نیز تأثیر معنادار دارند، در حالی‌که «سن» (p-value =۰،۲۵۳۷) و «اهرم مالی» (p-value =۰،۰۸۳۱) تأثیر معناداری نشان نمی‌دهند. آماره F = ۳۷،۰۱۵ با p-value =۰،۰۰۰۰۰ بیانگر معناداری کلی مدل است. همچنین ضریب تعیین تعدیل‌شده ۰.۱۲۵ نشان می‌دهد که حدود ۱۲.۵٪ از تغییرات گردش سرمایه توسط متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود و مقدار آماره دوربین–واتسون ۱.۵۷۹۱ بیانگر نبود خودهمبستگی جدی خطاهاست. در مجموع، نتایج مدل فرضیه اول تأییدکننده اثر مثبت و معنادار شفافیت اطلاعات حسابداری بر گردش سرمایه شرکت‌ها است.

نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه دوم در جدول ۷ ارائه شده است:

فرضیه دوم : نقش تعدیل‌گری اعتبار تجاری در رابطه بین شفافیت اطلاعات حسابداری و نسبت گردش‌سرمایه شرکت‌ها معنادار است.

جدول۷ تجزیه و تحلیل فرضیه دوم

متغیر	ضریب برآوردی	ضریب استاندارد شده	آزمون T	سطح معناداری	آماره F	سطح معناداری
شفافیت اطلاعات حسابداری	۳.۴۷۷	۰.۳۱۶	۱۰.۹۸۶	۰.۰۰۰۰۰	۳۳.۹۹۸	۰.۰۰۰۰
شفافیت اطلاعات حسابداری× اعتبار تجاری	-۰.۱۳۶۶	۰.۰۳۱۱	-۴.۳۸۶	۰.۰۰۰۰۰		
سن	-۰.۱۸۴۷	۰.۲۴۸۸	۰.۷۴۲۶	۰.۴۵۷۹		
اهرم مالی	-۰.۶۷۱۷	۰.۳۶۱۷	-۱.۸۵۷	۰.۰۶۳۶		
اندازه	-۰.۲۴۶	۰.۰۴۱۲	-۵.۹۶۸	۰.۰۰۰۰		
عرض از مبدا	۳.۴۸۹	۰.۴۰۴	۸.۶۳۶	۰.۰۰۰۰		
ضریب تعیین	۰.۱۴۴۹					
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۱۴۰۶		دوربین واتسون	۱.۵۸۹۶		

نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد که ضریب متغیر شفافیت اطلاعات حسابداری برابر با ۳.۴۷۷ و سطح معناداری آن ۰.۰۰۰۰ است؛ بنابراین این متغیر اثر مثبت و معناداری بر نسبت گردش سرمایه دارد. اما نکته کلیدی در این جدول، متغیر تعاملی شفافیت اطلاعات حسابداری × اعتبار تجاری است که ضریب آن ۰.۰۳۱۱- (منفی) و سطح معناداری آن ۰.۰۰۰۰ است. این یعنی نقش تعدیل‌گری اعتبار تجاری کاملاً معنادار است و جهت اثر آن منفی است. به عبارت دیگر، هرچه اعتبار تجاری بیشتر شود، اثر مثبت شفافیت اطلاعات حسابداری بر گردش سرمایه کاهش می‌یابد و فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.در مورد متغیرهای کنترلی، «اندازه شرکت» با ضریب ۰.۰۴۱۲-و سطح معناداری ۰.۰۰۰۰ تأثیر منفی و معناداری دارد، در حالی‌که «سن» (p-value =۰،٤٥٧٩) و «اهرم مالی» (p-value =۰،۰٦۳٦) در سطح معناداری ۵ درصد تأثیر معناداری نشان نمی‌دهند (هرچند اهرم مالی در سطح ۱۰ درصد نزدیک به مرز معناداری است). «عرض از مبدأ» نیز با ضریب ۳.۴۸۹ و p-value =۰،۰۰۰۰ معنادار است. آماره F = ۳۳،۹۹۸ با p-value =۰،۰۰۰۰ بیانگر معناداری کلی مدل است. همچنین ضریب تعیین تعدیل‌شده ۰.۱۴۰۶ نشان می‌دهد که حدود ٪۱۴.۰۶ از تغییرات نسبت گردش سرمایه توسط متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. مقدار آماره دوربین–واتسون ۱.۵۸۹۶ نیز در محدوده قابل قبول قرار دارد و بیانگر نبود خودهمبستگی جدی در خطاهای مدل است. در مجموع، نتایج مدل فرضیه دوم تأییدکننده وجود یک نقش تعدیل‌گری معنادار و منفی برای اعتبار تجاری در رابطه بین شفافیت اطلاعات حسابداری و نسبت گردش سرمایه است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد که شفافیت اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر گردش سرمایه شرکت‌ها دارد (ضریب ۲.۶۹۰۵ و سطح معناداری ۰.۰۰۰۰). این یافته بیانگر آن است که با افزایش شفافیت اطلاعات مالی، عدم تقارن اطلاعاتی کاهش یافته، اعتماد بازار تقویت می‌شود و در نتیجه تخصیص منابع و چرخش سرمایه بهبود می‌یابد. این نتایج با پژوهش یانگ و شیائولینگ[۱] (۲۰۲۵) و جیمز و همکاران[۲](۲۰۲۱) هم‌راستا بوده و برنقش شفافیت در ارتقای کارایی‌سرمایه‌گذاری و عملکرد عملیاتی تأکید دارد.

[۱] Yang **&** Xiaoling
[۲] James et al

نتایج آزمون فرضیه دوم نیز نشان داد که شفافیت اطلاعات حسابداری همچنان اثر مثبت و معناداری بر گردش سرمایه دارد (ضریب ۳.۴۷۷ و سطح معناداری ۰.۰۰۰۰)، اما متغیر تعاملی «شفافیت اطلاعات حسابداری × اعتبار تجاری» با ضریب ۰.۰۳۱۱- و سطح معناداری ۰.۰۰۰۰ بیانگر نقش تعدیل‌گر منفی اعتبار تجاری است. به این معنا که با افزایش اعتبار تجاری، شدت اثر مثبت شفافیت اطلاعاتی بر گردش سرمایه کاهش می‌یابد. این یافته نشان می‌دهد که اعتبار تجاری می‌تواند نحوه اثرگذاری شفافیت اطلاعاتی را تغییر دهد و با دیدگاه‌های مدیریت سرمایه در گردش نیز همخوانی دارد.

در مجموع، شفافیت اطلاعات حسابداری به‌تنهایی عامل تقویت‌کننده گردش سرمایه و کارایی عملیاتی است، اما وجود اعتبار تجاری بالا می‌تواند این اثر را تعدیل کند. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود مدیران شرکت‌ها با تقویت سیستم‌های گزارشگری مالی، افزایش سطح افشای اطلاعات و توسعه سازوکارهای شفافیت، زمینه جذب سرمایه‌گذاران و بهبود نقدینگی را فراهم کنند. همچنین ضروری است سیاست‌های شفافیت در کنار مدیریت بهینه روابط با تأمین‌کنندگان و مشتریان و هماهنگی اعتبار تجاری با سیاست‌های نقدینگی اجرا شود تا بیشترین کارایی در بهبود گردش سرمایه و عملکرد مالی حاصل گردد.

در نهایت، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده به بررسی نقش تعدیل‌گر یا میانجی کیفیت سود و نیز نقش تعدیل‌گر ریسک نقدینگی در بازار بورس اوراق بهادار تهران بپردازند تا ابعاد جدیدتری از رابطه میان شفافیت اطلاعات حسابداری و گردش سرمایه تبیین شود.

منابع

افلاطونی، عباس نعمتی، مرضیه. (۱۳۹۶). نقش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا در افزایش اعتبار تجاری: رویکرد متغیرهای ابزاری .بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱)، ۲۰-۱.

ثقفی،علی و مجید معتمدی فاضل (۱۳۹۰)،"رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایهگذاری در شرکتهای با امکانات سرمایه‌گذاری بالا"، پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره۱۰،صص ۱-۴۱.

مدرس، احمد و رضا حصارزاده (۱۳۸۷)،"کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری"، فصلنامه بورس اوراق بهادار سال اول، شماره ۲، صص ۸۵-۱۱۶.

نوبخت، زهرا (۱۳۸۳)، ارزیابی شفافیت اطلاعات شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، پایان‌نامه کارشناسیارشد رشته مدیریت مالی، دانشگاه الزهرا، صص۴۴-۴۶.

Biddle, G., G. Hilary & R. Verdi (۲۰۰۹), "How does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency?", Journal of Accounting & Economics, Vol.

Chang, X., Dasgupta, S., Hilary, G. (۲۰۰۹). The effect of auditor quality on financing decisions. Accounting Review, ۸٤(٤), ۱۰۸٥-۱۱۱۷.

Cheung, Yan. Leung, Ping Jiang, B. &Weiqiang Tan (۲۰۱۰), "A Transparency Disclosure Index Measuring Disclosures: Chinese Llisted Companies", Journal of Accounting Public Policy, No. ۲۹, PP. ۲٥۹–۲۸۰

Durnev, A., Errunza, V., Molchanov, A., ۲۰۰۹. Property rights protection, corporate transparency, and growth. J. Int. Bus. Stud. ٤۰, ۱٥۳۳–۱٥٦۲.

Gill, A. S. Biger, N. (۲۰۱۳). The Impact of Corporate Governance on Working Capital Management Efficiency of American Manufacturing Firms, Managerial Finance, ۳۹ (۲): ۱۱٦ – ۱۳۲.

Habib, A., ۲۰۰۸. Corporate transparency, financial development and the allocation of capital: empirical evidence. Abacus ٤٤ (۱), ۱–۲۱.

James, H. Liang, Ngo, Thanh, Wang, Hongxia. (۲۰۲۱), Independent director tenure and corporate transparency, The North American Journal of Economics and Finance, Volume ٥۷, July ۲۰۲۱, ۱۰۱٤۱۳.

Liu, N., Laing, E., Cao, Y., Zhang, X., ۲۰۱۸. Institutional ownership and corporate transparency in China. Financ. Res. Lett. ۲٤, ۳۲۸–۳۳٦.

Mateut, S., Chevapatrakul, T., ۲۰۱۸. Customer financing, bargaining power and trade credit uptake. Int. Rev. Financ. Anal. ٥۹, ۱٤۷–۱٦۲.

Mei, Cheng & Dan Dhaaliwal (۲۰۱۳), "Does Investment Efficiency Improve After the Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting", Journal of Accounting and Economics, Vol. ٥٦, PP.۱-۱۸

Petacchi, R. (۲۰۱٤) .Information asymmetry and capital structure: evidence from Regulation FD. Journal of Accounting and Economics, ٥٩(۲-۳), ۱٤۳-۱٦۲.

Ren, Y., Liu, X., Zhu, Y., ۲۰۲٥. Can the development of digital finance and information transparency improve enterprise investment efficiency? Financ. Res. Lett. ۷۳, ۱۰٦٥۹۷.

Xiao, Z., Li, Y., Xiang, C., ۲۰۲٥. Do suppliers value customer firms' digital transformation? evidence from trade credit provision. Int. Rev. Financ. Anal., ۱۰۳۹۷٦.

Xu, S., Su, S., ۲۰۲٥. Enterprise investment in the era of digital finance: information transparency and investment efficiency analysis. Financ. Res. Lett. ۷٤, ۱۰٦٥۸٦.

Yang Sun ,Xiaoling HuangAccounting information transparency and corporate capital turnover: the role of trade credit.Received ۲٥ March ۲۰۲٥; Received in revised form ۲۱ April ۲۰۲٥; Accepted ۱ June ۲۰۲٥ Available online ۱ June ۲۰۲٥.https://doi.org/۱۰,۱۰۱٦/j.frl.۲۰۲٥,۱۰۷٦۹۳.

Zhang, Z. (۲۰۱۹). Bank interventions and trade credit: Evidence from debt covenant violations. Journal of Financial and Quantitative Analysis, ٥٤(٥), ۲۱۷۹_۲۲۰۷.

Zou, Q., Zhang, Y., ۲۰۲٥. The impact of financial technology advancement on stock crash risk: an analysis of the mediating effect of information transparency. Financ. Res. Lett. ۷۱, ۱۰٦٤٤۸.

The Impact of Accounting Information Transparency on Corporate Working Capital: Emphasizing the Moderating Role of Trade Credit

Abstract

In emerging financial markets, particularly in Iran, accounting information transparency plays a pivotal role in mitigating information asymmetry and enhancing market efficiency. Beyond its function as a reporting instrument, such transparency serves as a foundation for fostering trust and facilitating capital flow. Working capital, as a key metric of operational efficiency, reflects a firm's capability to convert assets into liquidity. This study investigates the impact of accounting information transparency on working capital for firms listed on the Tehran Stock Exchange (TSE) over a ۱۰-year period (۲۰۱۵–۲۰۲٤), while simultaneously exploring the moderating role of trade credit in this relationship. Utilizing a sample of ۱۰۱ firms and ۱,۰۱۰ firm-year observations, secondary data were extracted from financial statements and the Codal database and analyzed using multiple regression models. The results indicate that accounting information transparency has a positive and significant impact on working capital. Furthermore, trade credit plays a significant moderating role; although the interaction coefficient is negative, its inclusion in the model underscores the complexity and simultaneous importance of these factors. These findings hold significant implications for managers, investors, and policymakers, emphasizing the necessity of strengthening transparency and credit assessment mechanisms to improve operational efficiency and bolster market confidence.

Keywords: Accounting Information Transparency, Working Capital, Trade Credit.

بررسی نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقاء کارآیی و بهبود عملکرد مالی بانک‌های دولتی ایران

شقایق فخرآور[۱]
هومن جعفرپور ایناللو[۲]

چکیده

با توجه به افزایش نیاز به شفافیت و بهره‌وری در نظام بانکی دولتی ایران، حسابرسی عملیاتی به‌عنوان ابزاری نوین و مؤثر برای ارزیابی فرآیندها و ارتقاء عملکرد مالی و غیرمالی این نهادها اهمیت فزاینده‌ای یافته است. این پژوهش با هدف بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی کشور انجام شده است. روش تحقیق، کمی و از نوع توصیفی–پیمایشی است. جامعه آماری شامل مدیران مالی، حسابرسان داخلی و کارشناسان ارشد ۱۰ بانک دولتی بود که با استفاده از فرمول کوکران و روش نمونه‌گیری هدفمند، نمونه‌ای متشکل از ۲۴۴ نفر انتخاب گردید. گردآوری داده‌ها از طریق سه پرسشنامه استاندارد مرتبط با ابعاد حسابرسی عملیاتی (شامل صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی)، عملکرد مالی و غیرمالی انجام گرفت. روایی پرسشنامه‌ها با روش‌های تحلیل عاملی و روایی صوری، و پایایی آن‌ها با ضریب آلفای کرونباخ مورد تأیید قرار گرفت. تجزیه‌وتحلیل داده‌ها با بهره‌گیری از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) در نرم‌افزار SmartPLS صورت پذیرفت. نتایج تحقیق نشان داد حسابرسی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی دارد. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که این نوع حسابرسی می‌تواند با افزایش شفافیت، بهینه‌سازی فرآیندها و تقویت مدل‌های اجرایی، عملکرد سازمانی را ارتقا بخشد.

واژگان کلیدی: حسابرسی عملیاتی، عملکرد مالی، عملکرد غیرمالی، بانک‌های دولتی، صرفه اقتصادی، کارآیی، اثربخشی

[۱] دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و اقتصاد، دانشگاه آزاد واحد تهران شرق (نویسنده مسئول)

[۲] استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و اقتصاد، دانشگاه آزاد واحد تهران شرق.

۱. مقدمه

حسابرسی عملیاتی، به‌عنوان ابزاری سیستماتیک، قادر است با تحلیل ساختارهای اجرایی و بررسی فرآیندهای داخلی، نقاط ضعف را شناسایی کرده و با ارائه راهکارهای اجرایی، در راستای بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌ها مؤثر واقع شود(محمد و همکاران، ۲۰۲۲). برخلاف حسابرسی مالی که صرفاً به بررسی صحت صورت‌های مالی می‌پردازد، حسابرسی عملیاتی نگاهی کل‌نگر دارد و به کیفیت تصمیم‌گیری‌ها، کارایی فرآیندها و میزان تحقق اهداف سازمانی توجه ویژه‌ای دارد (قاسمی، ۱۳۹۸).

با توجه به بحران‌های اقتصادی، فشار بر منابع مالی و پیچیدگی شرایط بانکی در ایران، بهره‌گیری از ابزارهایی مانند حسابرسی عملیاتی برای افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی، ارتقای بهره‌وری و مقابله با فساد، امری ضروری تلقی می‌شود (زاهدی، ۱۴۰۱). از این‌رو، تحقیق حاضر در پی آن است که تأثیر حسابرسی عملیاتی را بر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی ایران بررسی کند و با بهره‌گیری از داده‌های تجربی و تحلیل‌های آماری، راهکارهایی کاربردی برای ارتقای کارآیی این نهادهای کلیدی ارائه دهد.

در دو دهه اخیر، کارکرد حسابرسی از قالب سنتی بررسی دفاتر و اسناد مالی فراتر رفته و به ابزاری راهبردی برای کنترل و ارتقای عملکرد واحدهای اقتصادی بدل شده است (سلیم، ۲۰۲۲). در همین زمینه، شاخه‌ای نوین از حسابرسی با عنوان *حسابرسی عملیاتی* پدیدار شده که تمرکز آن صرفاً بر محافظت از دارایی‌ها یا صحت اطلاعات مالی نیست، بلکه به بررسی جامع اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی در مصرف منابع سازمانی نیز می‌پردازد.

در بانک‌های دولتی، به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، عملکرد مالی و غیرمالی اغلب با چالش‌هایی چون ضعف در مدیریت، تخصیص غیربهینه منابع، نبود شفافیت و ناکارآمدی سیستم‌های کنترلی همراه است. این در حالی است که این نهادها نقشی کلیدی در پیاده‌سازی سیاست‌های پولی و حمایت از پروژه‌های ملی و توسعه‌ای دارند، و هرگونه ناکارآمدی در آن‌ها می‌تواند آثار مستقیم و عمیقی بر رشد اقتصادی کشور داشته باشد (رضایی، ۱۴۰۱؛ سپهری، ۱۴۰۰)

حسابرسی عملیاتی به‌عنوان روشی نظام‌مند و فرایندمحور، این توانایی را دارد که با ارزیابی ساختارهای اجرایی و بازبینی فرآیندهای داخلی، نقاط آسیب‌پذیر را شناسایی کرده و راهکارهای اصلاحی و عملیاتی برای بهبود عملکرد مالی و غیرمالی سازمان‌ها ارائه کند (محمد و همکاران، ۲۰۲۲). برخلاف حسابرسی مالی که تمرکز آن بر صحت و کفایت گزارش‌های مالی است، حسابرسی عملیاتی رویکردی کل‌نگر اتخاذ می‌کند و به بررسی کیفیت تصمیم‌گیری‌ها، میزان بهره‌وری فرآیندها و تحقق اهداف کلان سازمان توجه می‌نماید (قاسمی، ۱۳۹۸).

با توجه به شرایط پیچیده اقتصاد ایران، فشارهای شدید بر منابع مالی، و لزوم مقابله با فساد و ناکارآمدی، بهره‌گیری از ابزارهایی مانند حسابرسی عملیاتی در بانک‌های دولتی نه‌تنها مفید، بلکه ضروری به نظر می‌رسد (زاهدی، ۱۴۰۱). این ابزار می‌تواند با ارتقای شفافیت، افزایش پاسخ‌گویی و بهبود کارایی، نقش مؤثری در بازسازی اعتماد عمومی و کارآمدسازی نظام بانکی ایفا کند.

بر همین اساس، پژوهش حاضر با هدف تحلیل اثر حسابرسی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی ایران طراحی شده است. از یک‌سو، این تحقیق در پی آن است که با ارزیابی فرآیندها و ساختارهای کنترلی موجود در بانک‌های دولتی، چالش‌ها و موانع مدیریتی را شناسایی کند؛ و از سوی دیگر، با تکیه بر داده‌های تجربی و روش‌های آماری، راهکارهایی کاربردی برای ارتقای بهره‌وری، شفافیت و اثربخشی ارائه دهد. اهمیت این پژوهش در آن است که می‌تواند بخشی از خلأ موجود در کاربرد مؤثر حسابرسی عملیاتی را پر کرده و با ارائه الگویی بومی، زمینه‌ساز اصلاح و بهینه‌سازی فرآیندهای مالی و غیرمالی در نظام بانکی کشور شود.

۲. مبانی نظری پژوهش

۲–۱– مفهوم و اهمیت حسابرسی عملیاتی

برای توصیف این نوع حسابرسی، اصطلاحات گوناگونی به‌کار رفته که نشان‌دهنده تنوع ابعاد و حوزه‌های تحت پوشش آن است؛ امری که طی سال‌های اخیر باعث افزایش اهمیت حسابرسی عملیاتی برای حسابداران و حسابرسان شده است. تلاش‌های فراوانی صورت گرفته تا تعریفی جامع و دقیق برای این نوع حسابرسی ارائه شود. یکی از این تعاریف،

حسابرسی عملیاتی را یک بررسی مستقل و عینی از مدیریت، برنامه‌ها یا عملکردهای سازمان می‌داند با هدف ارائه یا اظهار نظر درباره‌ٔ این‌که آیا سازمان به‌طور اقتصادی، کارآمد و اثربخش اداره شده است یا خیر. همچنین، این نوع حسابرسی از طریق تحلیل کارآمدی رویه‌های داخلی به بهبود ابعاد اقتصادی، کارایی و اثربخشی کمک می‌کند و ابزارهایی را برای ارتقای رویه‌های مدیریتی شامل کنترل عملکرد پیشنهاد می‌دهد(قربانی و طهرانی، ۱۴۰۰).

عبدالسید (۲۰۱۰) نیز حسابرسی عملیاتی را یک حسابرسی سیستماتیک از رویه‌ها و روش‌های مورد استفاده در عملیات سازمان یا بخشی از آن می‌داند که با هدف ارزیابی کارایی و اثربخشی در استفاده از منابع انجام می‌شود. هدف نهایی از این نوع حسابرسی، ارزیابی عملکرد و شناسایی حوزه‌هایی است که نیاز به بهبود دارند و ارائه‌ٔ پیشنهادهایی کاربردی برای توسعه عملکرد.

همچنین، رجَب (۲۰۱۳) تعریف جامع‌تری ارائه داده و حسابرسی عملیاتی را ابزاری می‌داند که به‌صورت ساختاریافته و سازنده، ساختار سازمانی پروژه را مورد بررسی قرار می‌دهد. این بررسی شامل برنامه‌ها، اهداف، روش‌ها، نحوه اجرای عملیات و استفاده از منابع انسانی و مادی است، با این هدف که تصمیم‌گیری‌های مدیریتی را با شناسایی کاستی‌ها و پیامدهای آن‌ها بهبود بخشد و اقدامات اصلاحی مناسبی پیشنهاد دهد تا مدیریت بتواند مسئولیت‌های خود را به شکل مؤثر انجام دهد.

حسابرسی عملیاتی بر اساس سه بُعد اصلی عملکرد واحدهای اقتصادی پایه‌گذاری شده است (کارمیشایل[۱]، ۲۰۱۱)

اثربخشی[۲]: میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ریزی‌شده را نشان می‌دهد و با خروجی‌های اصلی سیستم مرتبط است.

کارآیی[۳]: به استفاده بهینه از منابع اقتصادی موجود اشاره دارد و می‌توان آن را از طریق نسبت ورودی‌ها به خروجی‌ها اندازه‌گیری کرد.

---

[۱] Carmichael
[۲] Effectiveness
[۳] Efficiency

صرفه اقتصادی[۱]: به تهیه منابع انسانی یا کالایی با کیفیت مورد انتظار و حداقل هزینه اشاره دارد. این مفهوم با ورودی‌ها مرتبط است و تلاش دارد منابع را بدون اتلاف فراهم کند.

بنابراین، حسابرسی عملیاتی نوعی جست‌وجوی نظام‌مند برای یافتن روش‌هایی به‌منظور بهبود کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در کلیه عملیات واحد سازمانی است.

۲-۲. اهداف حسابرسی عملیاتی

اهداف این نوع حسابرسی در ایجاد سازوکارهایی نهفته است که موجب انگیزش کارکنان، ارتقای روحیه و بهبود عملکرد آنان می‌شود؛ از جمله ایجاد رقابت سازنده، پرورش خلاقیت و نوآوری، حفظ سلامت فرآیندهای انتخاب و ارتقای دقت در انتخاب افراد شایسته برای مشاغل کلیدی. از مهم‌ترین اهداف اصلی حسابرسی عملیاتی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد(راتلیف و ردینگ[۲]، ۲۰۰۲)

۱. ارائه نظر درباره نحوه استفاده واحد از منابع انسانی و مادی موجود :این موضوع شامل شناسایی نقاط اتلاف، ناکارآمدی در عملیات و پیشنهادهایی برای استفاده بهینه از منابع اقتصادی می‌شود.
۲. کمک به مدیریت در تصمیم‌گیری آگاهانه :از طریق کشف کاستی‌ها، مشکلات و خطاها و ارائه راه‌حل‌های اصلاحی به‌منظور بهبود عملکرد آینده.
۳. بررسی و تحلیل ساختار سازمانی :به‌منظور کمک به مدیریت در توسعه منابع و ارزیابی عملکرد کارکنان در واحدهای مختلف از طریق بررسی اجرای واقعی وظایف.
٤. شناسایی و تحلیل گلوگاه‌ها و موانع عملیاتی :یافتن دلایل ایجاد آن‌ها، ارائه راهکارهای اصلاحی و کمک به تحقق وظایف نظارتی از طریق آزمون و ارزیابی سیستم‌های کنترلی موجود

۳-۲. نقش و جایگاه راهبردی حسابرسی عملیاتی در نظام بانکی دولتی

---

[۱] Economy
[۲] Ratliff & Reding

طی دو دهه اخیر، دامنه حسابرسی از رسالت سنتی خود یعنی صحه‌گذاری بر صورت‌های مالی فراتر رفته و به ابزاری تحلیلی برای ارتقای کارآیی و اثربخشی سازمان‌ها بدل شده است. در این تحول، «حسابرسی عملیاتی» جایگاهی محوری یافته؛ فرایندی منظم و روشمند که کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی آن را ارزیابی جامع اثربخشی، کارآیی و صرفه اقتصادی عملیات در کنار ارائه پیشنهادهای عملی برای بهبود تعریف کرده است (ارجمندی، ۱۳۹۹). ماهیت فراتر رفتن از داده‌های حسابداری و تمرکز بر کیفیت تصمیم‌ها و فرآیندهای اجرایی، این نوع حسابرسی را به نسخه‌ای پیشرفته از حسابرسی داخلی تبدیل کرده است؛ نسخه‌ای که افزون بر حفاظت دارایی‌ها، به توسعهٔ مزیت رقابتی سازمان نیز می‌انجامد (اسپروس و کلر[۱]، ۲۰۰۶)

در ادبیات، سه مؤلفه «صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی» معیارهای اصلی قضاوت عملیات قلمداد می‌شوند. صرفه اقتصادی به حداقل‌کردن هزینه‌ها بدون افت کیفیت اشاره دارد، کارآیی نسبت ستانده به داده را می‌سنجد و اثربخشی میزان تحقق اهداف سازمان را بازتاب می‌دهد(کارمیشایل[۲]، ۲۰۰۱).حسابرس عملیاتی با تمرکز بر این سه بُعد، به شناسایی فرصت‌های بهبود و حذف اتلاف در فرآیندهای بانکی می‌پردازد؛ امری که می‌تواند شاخص‌های مالی مانند سودآوری و بازده سرمایه را بهبود دهد و به همان اندازه بر متغیرهای غیرمالی نظیر کیفیت خدمات و رضایت مشتریان اثر بگذارد (کاپلان و نوترون[۳]، ۲۰۰۰)

فرآیند حسابرسی عملیاتی نیز بر یک چرخه منطقی استوار است: تعیین اهداف کلی، شناخت و مستندسازی کنترل‌ها، ارزیابی و آزمون آن‌ها، اولویت‌بندی زمینه‌های پرریسک، بسط یافته‌ها و نهایتاً گزارش‌دهی همراه با راهکارهای عملی. در هر گام، حسابرس با ابزارهایی چون پرسش‌نامه‌های کنترل داخلی، تحلیل هزینه–منفعت و شاخص‌های عملکرد، شواهد مستدل گردآوری می‌کند تا مبنایی برای تصمیم‌سازی مدیریت فراهم آید. وجه تمایز این فرایند، ماهیت تعاملی آن با مدیران است؛ حسابرس نه ناظر صرف،

---

[۱] Sprouse & Keller
[۲] Carmichael
[۳] Kaplan & Norton

بلکه «مشاور مستقل» تلقی می‌شود که بدون تعصب، واقعیت‌ها را گزارش می‌کند و مسئولیت‌پذیری مدیریتی را تقویت می‌کند(دفت[۱]، ۲۰۰۱).

اهمیت حسابرسی عملیاتی در بانک‌های دولتی، که مأموریت‌های توسعه‌ای و اجتماعی بر دوش دارند، دوچندان است. این بانک‌ها به دلیل تعدد ذی‌نفعان و حجم منابع عمومی، نیازمند سازوکاری برای پایش مستمر عملکرد و کاهش فسادند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد به‌کارگیری حسابرسی عملیاتی در چنین نهادهایی افزون بر ارتقای شفافیت، به تخصیص بهینهٔ منابع، بهبود ساختار هزینه–درآمد و افزایش کیفیت خدمات منجر می‌شود(محمد و همکاران، ۲۰۲۲). از این منظر، حسابرسی عملیاتی نه‌فقط در بهبود شاخص‌های مالی، بلکه در تحقق مسئولیت اجتماعی و تقویت اعتماد عمومی به سیستم بانکی نقش کلیدی دارد (آلبو، ۲۰۱۶).

با وجود این مزایا، استقرار کامل حسابرسی عملیاتی در ایران با موانعی روبه‌روست. نبود سیستم‌های اطلاعاتی جامع، خلأ استانداردهای اجرایی مشخص، کمبود نیروی انسانی چندتخصصی و چالش‌های قانونی از جمله موانع ساختاری و فنی‌اند که اثربخشی این نوع حسابرسی را محدود کرده‌اند (قاسمی، ۱۴۰۱؛ زاهدی، ۱۴۰۱). قوانین فعلی نیز در مواردی به‌صراحت به حسابرسی عملیاتی نمی‌پردازند و همین خلأ موجب می‌شود حسابرسان نتوانند بر مبنای استانداردهای بین‌المللی عمل کنند. رفع این چالش‌ها مستلزم سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات، تدوین دستورعمل‌های ملی و توانمندسازی حسابرسان با مهارت‌های ترکیبی حسابداری، اقتصاد و فناوری است (پورتر و کرامر[۲]، ۲۰۱۱)

افزون بر موانع داخلی، تقاضای روزافزون مدیران برای دریافت ارزیابی‌های مستقل در زمینه صرفه اقتصادی و کارایی، محرک دیگری برای گسترش حسابرسی عملیاتی است. مدیرانی که حتی احساس می‌کنند سازمان‌شان مشکلی ندارد، با دریافت گزارش‌های

[۱] Daft
[۲] Porter & Kramer

بی‌طرفانه می‌توانند نقاط ضعف پنهان را شناسایی و اصلاح کنند؛ امری که در فضای متلاطم اقتصادی ایران ضرورتی راهبردی یافته است (هیل و پولن[۱]، ۲۰۰۱)

برآیند ادبیات موجود نشان می‌دهد حسابرسی عملیاتی با تمرکز بر سه‌گانه صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی، چارچوبی کارآمد برای ارزیابی همه‌جانبه عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی فراهم می‌آورد. بدین‌ترتیب، استقرار مؤثر آن نه‌تنها می‌تواند سلامت مالی این بانک‌ها را بهبود بخشد، بلکه زمینه‌ساز ارتقای شفافیت، پاسخ‌گویی و تحقق اهداف توسعه‌ای نظام بانکی کشور خواهد شد (سلیم و همکاران، ۲۰۲۲).

۳. پیشینه پژوهش‌ها

مطالعات متعددی در داخل و خارج کشور به بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر عملکرد مالی و غیرمالی سازمان‌ها به‌ویژه بانک‌های دولتی پرداخته‌اند. یافته‌های این تحقیقات نشان می‌دهد که حسابرسی عملیاتی می‌تواند با ارزیابی فرآیندهای داخلی، شناسایی نارسایی‌ها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی، نقش مهمی در ارتقای شفافیت، بهینه‌سازی منابع، کاهش هزینه‌ها و افزایش بهره‌وری ایفا کند.

در میان پژوهش‌های داخلی، زاهدی و همکاران (۱۴۰۲) با بررسی رابطه بین حسابرسی عملیاتی و شفافیت مالی، به این نتیجه رسیدند که این نوع حسابرسی از طریق تقویت نظارت و کاهش احتمال فساد، موجب ارتقای اعتماد عمومی به سازمان‌های دولتی می‌شود. همچنین، محمودی و همکاران (۱۴۰۲) دریافتند که حسابرسی عملیاتی با تحلیل دقیق فرآیندهای اجرایی، زمینه‌ساز افزایش کارآیی عملیاتی و رضایت مشتریان در بانک‌های دولتی شده است.

از سوی دیگر، عبدالله‌زاده و همکاران (۱۴۰۲) تأکید کردند که حسابرسی عملکرد در بهبود کیفیت خدمات بانکی مؤثر است، به‌ویژه از طریق شناسایی نقاط ضعف خدماتی و بهینه‌سازی منابع انسانی. حسینی و صالحی (۱۴۰۲) نیز نقش این نوع حسابرسی را در ارتقای عملکرد منابع انسانی بررسی کرده و نشان دادند که حسابرسی عملیاتی با ارائه بازخورد مؤثر و شفاف‌سازی ساختارهای مدیریتی، انگیزش و رضایت شغلی کارکنان را افزایش می‌دهد. در حوزه عملکرد مالی، غفاری و محمدی (۱۴۰۱) نشان دادند که حسابرسی عملیاتی با شناسایی منابع اتلاف و ناکارآمدی‌های مالی، باعث کاهش هزینه‌ها

[۱] Hill & Pullen

و بهبود ساختار مالی بانک‌های دولتی شده است. همچنین، نوروزی و همکاران (۱۴۰۱) با تمرکز بر بهینه‌سازی فرآیندهای اجرایی، بر نقش این نوع حسابرسی در ارتقای بهره‌وری منابع انسانی و اصلاح فرآیندهای داخلی تأکید کردند.

مطالعه‌ی خلیلی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر توسعه حسابرسی عملیاتی در واحدهای خدماتی پرداخت. یافته‌ها نشان داد که توسعه حسابرسی عملیاتی به سه عامل اصلی وابسته است: نیروی انسانی، شرایط محیطی و ویژگی‌های سازمان. این تحقیق از طریق پرسشنامه‌هایی که بین حسابرسان توزیع شد، انجام گرفت و تحلیل آماری نشان داد که حسابرسی عملیاتی همچنان نیازمند توسعه بیشتر است تا به سطح مطلوب خود برسد. به همین منظور، طراحی برنامه‌ها، تدوین سیاست‌ها و تشکیل کمیته‌هایی برای تقویت نقش حسابرسی عملیاتی ضروری به نظر می‌رسد. مطالعه‌ی مینو و همکاران (۱۳۹۲) نیز با هدف بررسی نقش حسابرسی عملکرد در دستیابی به شفافیت و اعتبار عملکرد برنامه‌های اجتماعی دولتی در حوزه فقرزدایی انجام شد. این تحقیق با استفاده از پرسشنامه‌های توزیع‌شده میان ذی‌نفعان و کارکنان یکی از برنامه‌های خدمت‌رسانی به فقرا صورت گرفت. تحلیل‌های آماری نشان داد که حسابرسی عملکرد موجب بهبود سطح زندگی افراد کم‌درآمد و خودکفایی آن‌ها شده است. همچنین این مطالعه با بررسی ساختار سازمانی، اهداف، سیاست‌ها، فرآیندها، منابع مادی و انسانی، و سیستم‌های کنترلی به رابطه میان حسابرسی عملکرد و بهبود عملکرد غیرمالی پی برد. در نهایت، این تحقیق به تحلیل محیط بانکی دولتی عراق نیز اشاره کرده است.

در سطح بین‌المللی، ژائو و لیو (۲۰۲۳) در پژوهشی بر روی بانک‌های دولتی در آسیا، نشان دادند که اجرای منظم حسابرسی عملیاتی با ارتقای بهره‌وری و بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی ارتباط مستقیمی دارد. همچنین، چنگ و وانگ (۲۰۲۳) تأکید کردند که این نوع حسابرسی می‌تواند با شناسایی ریسک‌های پنهان، به کاهش ریسک‌های عملیاتی و افزایش امنیت سازمانی منجر شود. مطالعه‌ی داوجوتایته و ماکرینسکینِه (۲۰۰۸) با هدف بررسی واقعیت حسابرسی عملکرد در بخش دولتی انجام شده است. نتایج این مطالعه نشان داد که حسابرسی عملکرد چیزی جز دستیابی به اهداف اقتصادی از طریق رابطه‌ی میان ورودی‌ها و خروجی‌ها، به‌منظور تحقق کارآیی، اثربخشی و استفاده

بهینه از منابع اقتصادی نیست. این تحقیق از طریق مقایسه عملکرد حسابرسان اداری در دفتر ملی حسابرسی دولت انجام شد و مشخص گردید که حسابرسی عملکرد تحت تأثیر عواملی مانند تغییر در کارکردها و فعالیت‌های دولتی، سیاست‌های مدیریتی و بازار، و نوع کاربران اطلاعات در واحدهای دولتی قرار دارد. همچنین مطالعه‌ی آندرسون و نیلسون (۲۰۱۱) نشان داد که حسابرسی در واحدهای دولتی عمدتاً بر گزارش‌های مالی تمرکز دارد یا بر جنبه‌های عملیاتی (اجرایی). این پژوهش ضمن تأکید بر نقش حیاتی نهادهای دولتی، اهمیت تغییر مسئولیت‌ها و وظایف حسابرسان را بررسی کرد. نتایج حاکی از آن بود که اکثر گزارش‌های حسابرسی تمرکز بیشتری بر جنبه‌های مالی دارند تا عملیاتی و بین اندازه نهادهای دولتی و میزان اجرای حسابرسی عملیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

در همین راستا، انگ و ژنگ (۲۰۲۲) نیز اثربخشی حسابرسی عملیاتی را وابسته به بهره‌گیری از فناوری‌های نوین مانند داده‌کاوی و هوش مصنوعی دانستند که باعث ارتقای دقت در ارزیابی عملکرد می‌شود. مطالعه مایر و گپتا (۲۰۲۰) در کشورهای در حال توسعه نشان داد که حتی در محیط‌های دارای محدودیت منابع، حسابرسی عملیاتی توانسته است با بهبود پاسخ‌گویی و کاهش فساد، کارآیی بانک‌ها را ارتقا بخشد.

در جمع‌بندی، پیشینه پژوهش‌ها به‌روشنی تأکید می‌کند که حسابرسی عملیاتی ابزاری مؤثر برای ارتقای عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی است. این نوع حسابرسی نه‌تنها موجب شناسایی و رفع ناکارآمدی‌ها می‌شود، بلکه با ایجاد شفافیت، بهبود نظارت، و ارتقای رضایت ذی‌نفعان، به تقویت جایگاه بانک‌ها در نظام مالی کشور کمک می‌کند. یافته‌های این مطالعات، مبنایی نظری برای تدوین فرضیه‌ها و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر فراهم می‌سازد.

٤. فرضیه های پژوهش

در راستای اهداف تحقیق و بر پایه‌ی مبانی نظری و مطالعات پیشین، مجموعه‌ای از فرضیه‌ها تدوین شده‌اند که هر یک، به‌طور خاص به بررسی اثرات مختلف حسابرسی عملیاتی بر ابعاد گوناگون عملکرد بانک‌های دولتی ایران می‌پردازند:

- **فرضیه اول :**حسابرسی عملیاتی اثر مثبت و معناداری بر ارتقای عملکرد مالی بانک‌های دولتی ایران دارد.

- **فرضیه دوم :**حسابرسی عملیاتی اثر مثبت و معناداری بر بهبود عملکرد غیرمالی بانک‌های دولتی ایران دارد.
- **فرضیه سوم :**حسابرسی عملیاتی به افزایش شفافیت در عملکرد بانک‌های دولتی منجر می‌شود.
- **فرضیه چهارم :**حسابرسی عملیاتی موجب بهینه‌سازی فرآیندهای اجرایی و ارتقاء مدل‌های عملیاتی در بانک‌های دولتی می‌گردد.

با توجه به هدف کلان این پژوهش که معطوف به سنجش اثرگذاری حسابرسی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی ایران است، ماهیت تحقیق از نوع **کاربردی** بوده و از نظر روش، در زمره‌ی پژوهش‌های **توصیفی–تحلیلی** قرار می‌گیرد. این مطالعه از منظر رویکرد نظری، در چارچوب پژوهش‌های **اثبات‌گرا** انجام می‌شود و از منظر استدلال، مبتنی بر **روش قیاسی–استقرایی** است؛ به این معنا که ابتدا فرضیه‌هایی بر مبنای نظریه‌های موجود تدوین شده و سپس با تحلیل داده‌های تجربی، درستی یا نادرستی آن‌ها بررسی می‌شود.

۵. روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی بوده و روش مورد استفاده در آن، توصیفی–پیمایشی است. گردآوری داده‌ها به‌صورت ترکیبی از روش کتابخانه‌ای و میدانی صورت گرفته است. در مرحله نخست، به‌منظور تبیین مبانی نظری و تدوین چارچوب مفهومی پژوهش، منابع علمی داخلی و خارجی شامل مقالات، کتاب‌ها و گزارش‌های تخصصی مرتبط با حسابرسی عملیاتی و عملکرد مالی بانک‌ها بررسی شد. در مرحله دوم، برای آزمون فرضیه‌ها و تحلیل روابط بین متغیرهای پژوهش، داده‌های میدانی از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید.

پرسشنامه مورد استفاده شامل دو بخش اصلی است: بخش اول به اطلاعات دموگرافیک پاسخ‌دهندگان از جمله سن، جنسیت، میزان تحصیلات، سابقه خدمت، جایگاه سازمانی و بانک محل خدمت اختصاص دارد که به‌منظور تحلیل‌های تفکیکی و زمینه‌ای استفاده می‌شود. بخش دوم شامل سؤالات تخصصی مرتبط با متغیرهای پژوهش است که بر اساس سه ابزار استاندارد طراحی و بومی‌سازی شده است. در این بخش، حسابرسی عملیاتی بر پایه مدل راتلیف و ردینگ (۲۰۰۲) در سه بُعد صرفه اقتصادی، کارآیی و

اثربخشی با ۳۰ گویه سنجیده شده است. عملکرد مالی از طریق شاخص‌هایی نظیر سودآوری، بازده سرمایه‌گذاری، کنترل هزینه و نقدینگی ارزیابی شده و عملکرد غیرمالی نیز با استفاده از چارچوب اصلاح‌شده مدل SERVQUAL با تمرکز بر کیفیت خدمات، رضایت مشتری، نوآوری و بهره‌وری داخلی مورد سنجش قرار گرفته است. تمامی پرسش‌ها بر اساس طیف پنج‌درجه‌ای لیکرت طراحی شده‌اند و روایی و پایایی آن‌ها از طریق بررسی روایی صوری و آزمون آلفای کرونباخ تأیید شده است.

جامعه آماری این پژوهش را مدیران مالی، حسابرسان داخلی، و کارشناسان ارشد حوزه مالی و ارزیابی عملکرد در بانک‌های دولتی ایران تشکیل می‌دهند. بر اساس داده‌های منتشر شده از سوی بانک مرکزی و گزارش‌های رسمی وزارت اقتصاد، ۱۰ بانک دولتی بزرگ کشور شامل بانک‌های ملی، ملت، صادرات، تجارت، سپه، کشاورزی، رفاه کارگران، توسعه صادرات، مسکن و صنعت و معدن به‌عنوان جامعه هدف در نظر گرفته شدند که مجموعاً ۶۹۰ نفر از مدیران و کارشناسان واجد شرایط در آن‌ها فعالیت دارند. با توجه به محدود بودن حجم جامعه آماری، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران ویژه جوامع محدود استفاده شد. در این محاسبه، سطح اطمینان ۹۵ درصد(Z=۱,۹۶) ، خطای مجاز ۵ درصد(E=۰,۰۵) ، و نسبت موفقیت و شکست برابر (p=q=۰,۵) فرض شد. با جای‌گذاری مقادیر در فرمول، حجم نمونه مورد نیاز برابر با ۲۴۴ نفر به دست آمد. پس از توزیع پرسشنامه‌ها به‌صورت حضوری و آنلاین، نرخ بازگشت برابر با ۷۱ درصد گزارش شد که نشان از مشارکت مطلوب پاسخ‌دهندگان دارد. جدول ۱، توزیعی از ویژگی‌های نمونه آماری بر اساس بافت جامعه آماری را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشخص است، نرخ بازگشت پرسشنامه‌های توزیع‌شده برابر با ٪۷۱ بوده است که بیانگر مشارکت مطلوب پاسخ‌دهندگان در این پژوهش است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه بر اساس بافت جامعه آماری

درصد حجم نمونه آماری	درصد حجم جامعه آماری	طبقه
٪۲۰ ۴۹ نفر	٪۲۰ ۱۳۸ نفر	مدیران ارشد بانک‌ها
٪۳۰ ۷۳ نفر	٪۳۰ ۲۰۷ نفر	حسابرسان داخلی
٪۳۰ ۷۵ نفر	٪۳۰ ۲۱۰ نفر	کارشناسان مالی

درصد حجم نمونه آماری	درصد حجم جامعه آماری	طبقه
٪۲۰ ۴۷ نفر	٪۲۰ ۱۳۸ نفر	کارشناسان منابع انسانی
٪۱۰۰ ۲۴۴ نفر	**٪۱۰۰ ۶۹۳ نفر**	**جمع کل**

ماخذ: یافته های پژوهش

به‌منظور اطمینان از اعتبار ساختار و محتوای پرسشنامه، پیش‌پرسشنامه‌ای برای بررسی روایی صوری و اصلاحات اولیه تدوین شد که با نظر متخصصان و خبرگان بانکی، نهایی‌سازی گردید. پایایی ابزار سنجش از طریق محاسبه ضریب آلفای کرونباخ برای متغیرهای اصلی پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفت. تمامی شاخص‌ها دارای ضریب آلفای بالاتر از ۷/۰ بودند که نشان‌دهنده پایایی مطلوب ابزار است. برای تحلیل داده‌ها از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شد. در بخش توصیفی، میانگین، انحراف معیار و جداول توزیعی برای متغیرها ارائه گردید. در بخش استنباطی، از آزمون همبستگی پیرسون، رگرسیون چندگانه و مدل‌سازی معادلات ساختاری بهره گرفته شد.

به‌منظور تحلیل و آزمون مدل مفهومی، از نرم‌افزارهای اکسل، SPSS و SmartPLS نسخه ۴ استفاده شد. از آنجا که هدف این پژوهش بررسی روابط علی میان متغیرها در قالب یک مدل نظری است، رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) به‌عنوان روش اصلی تحلیل انتخاب شد. این روش به دلیل توانایی در تحلیل مدل‌های پیچیده و نمونه‌های با حجم متوسط، مناسب ساختار پژوهش حاضر می‌باشد.

٦. یافته‌های پژوهش

۱–۶ .آمار توصیفی

جدول ۲ آمارهای توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، حداقل و حداکثر نمره پاسخ‌ها را نمایش می‌دهد. این تحلیل آماری بر اساس داده‌های گردآوری‌شده از پرسشنامه‌های معتبر طراحی‌شده بر پایه مدل‌های استاندارد انجام گرفته است.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که میانگین نمره پرسشنامه در بعد «صرفه اقتصادی» برابر با ۳.۸۷ از ۵، در بعد «کارآیی» برابر با ۳.۹۲ و در بعد «اثربخشی»

برابر با ۳.۸۳ بوده که نشان‌دهنده ارزیابی نسبتاً مطلوب پاسخ‌دهندگان از ابعاد حسابرسی عملیاتی در بانک‌های دولتی است. در خصوص عملکرد مالی، میانگین نمره ۳.۷۹ و برای عملکرد غیرمالی نیز میانگین ۳.۸۵ به‌دست آمده است که بیانگر آن است که شرکت‌کنندگان، وضعیت عملکرد بانک‌ها را در هر دو بعد مالی و غیرمالی، در سطح قابل قبول ارزیابی کرده‌اند. انحراف معیارها در تمامی متغیرها در محدوده مناسبی قرار دارد و پراکندگی پاسخ‌ها نسبتاً پایین بوده است که نشان از انسجام پاسخ‌ها دارد. در جدول زیر، خلاصه‌ای از آمارهای توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش ارائه شده است:

جدول ۲. آمارهای توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر پژوهش	تعداد گویه	تعداد پاسخ	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	ضریب تغییرات
صرفه اقتصادی	۱۰	۲۴۴	۲.۴۰	۴.۹۰	۳.۸۷	۰.۵۶	۱۴.۵٪
کارآیی	۱۰	۲۴۴	۲.۶۰	۵.۰۰	۳.۹۲	۰.۵۳	۱۳.۵٪
اثربخشی	۱۰	۲۴۴	۲.۲۰	۴.۸۰	۳.۸۳	۰.۵۷	۱۴.۸٪
عملکرد مالی	۸	۲۴۴	۲.۰۰	۴.۷۰	۳.۷۹	۰.۶۱	۱۶.۱٪
عملکرد غیرمالی	۹	۲۴۴	۲.۳۰	۴.۹۰	۳.۸۵	۰.۵۸	۱۵.۰٪

ماخذ: یافته های پژوهش

۲-۶ .برازش مدل‌های اندازه‌گیری

در راستای تحلیل مدل پژوهش و اعتبارسنجی ابزار اندازه‌گیری، از سه شاخص کلیدی شامل **پایایی ترکیبی**، **روایی همگرا** و **روایی واگرا** استفاده شده است. بررسی این شاخص‌ها در محیط نرم‌افزار SmartPLS صورت گرفته و نتایج آن در جداول زیر ارائه شده است.

الف) پایایی ترکیبی

پایایی ترکیبی، میزان هماهنگی و ثبات گویه‌های مربوط به هر سازه را نشان می‌دهد. بر اساس معیار ارائه‌شده توسط فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، مقادیر بالاتر از ۰.۷ به‌عنوان حد قابل قبول تلقی می‌شود. در جدول ۳ مشاهده می‌شود که تمامی سازه‌های پژوهش (شامل صرفه اقتصادی، کارآیی، اثربخشی، عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی) دارای ضرایب پایایی ترکیبی بالاتر از ۰.۸ هستند که نشان‌دهنده پایایی مناسب و انسجام درونی مطلوب گویه‌هاست.

جدول ۳. ضرایب پایایی ترکیبی متغیرهای مکنون

متغیر مکنون	صرفه اقتصادی	کارآیی	اثربخشی	عملکرد مالی	عملکرد غیرمالی
ضریب پایایی ترکیبی	۸۷۳/۰	۸۴۲/۰	۸۴۸/۰	۸۷۹/۰	۸۵۶/۰

ماخذ: یافته های پژوهش

ب) روایی همگرا

برای سنجش روایی همگرا از میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) استفاده شده است. مقدار AVE نشان می‌دهد که گویه‌ها تا چه میزان واریانس متغیر پنهان را تبیین می‌کنند. طبق معیارهای پذیرفته‌شده، مقدار AVE برای هر سازه باید بیش از ۵/۰ باشد. نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای مکنون دارای AVE بالاتر از ۵/۰ هستند که نشان‌دهنده روایی همگرای مطلوب مدل‌های اندازه‌گیری است.

جدول ۴. میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) متغیرهای مکنون

متغیر مکنون	صرفه اقتصادی	کارآیی	اثربخشی	عملکرد مالی	عملکرد غیرمالی
میانگین واریانس استخراج‌شده(AVE)	۶۵۱/۰	۶۱۸/۰	۶۲۳/۰	۶۷۱/۰	۶۴۴/۰

ماخذ: یافته های پژوهش

ج) روایی واگرا

روایی واگرا، به عنوان سومین معیار اعتبار مدل‌های اندازه‌گیری، بررسی می‌کند که آیا سازه‌های مختلف پژوهش به‌درستی از یکدیگر تفکیک‌پذیر هستند یا خیر. به این منظور، از ماتریس **فورنل و لارکر** (۱۹۸۱)استفاده شده است. در این ماتریس، **ریشه دوم AVEهر سازه** در قطر اصلی قرار می‌گیرد و برای تأیید روایی واگرا، لازم است که مقدار آن از همبستگی بین آن سازه با سایر سازه‌ها **بیشتر باشد** .

جدول ۵. ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

سازه‌ها	صرفه اقتصادی	کارآیی	اثربخشی	عملکرد مالی	عملکرد غیرمالی
صرفه اقتصادی	**۰.۸۰۶**				
کارآیی	۰.۶۱۲	**۰.۷۸۶**			
اثربخشی	۰.۵۸۷	۰.۶۰۹	**۰.۷۸۹**		
عملکرد مالی	۰.۵۳۱	۰.۵۵۴	۰.۵۹۸	**۰.۸۰۰**	
عملکرد غیرمالی	۰.۴۹۸	۰.۵۱۸	۰.۵۴۱	۰.۵۶۳	**۰.۸۶۲**

ماخذ: یافته های پژوهش

مطابق جدول بالا، مقادیر ریشه دوم AVE که در قطر اصلی قرار دارند، **در تمامی موارد بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی بین‌سازه‌ای هستند** .به‌عبارت دیگر، هر یک از سازه‌ها (متغیرهای مکنون) همبستگی قوی‌تری با گویه‌های خود دارند تا با سایر سازه‌ها. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که **روایی واگرای مدل پژوهش در سطح مطلوبی قرار دارد** و تمایز مناسبی بین متغیرهای اصلی پژوهش برقرار است.

۳-۶ .برازش مدل ساختاری

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در نرم‌افزارSmartPLS ، پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، نوبت به برازش مدل ساختاری و بررسی فرضیه‌های اصلی پژوهش می‌رسد. در این مرحله، روابط بین متغیرهای مکنون (صرفه اقتصادی، کارآیی، اثربخشی) به‌عنوان ابعاد حسابرسی عملیاتی، و متغیرهای وابسته (عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی) بررسی

می‌شود. برای این منظور از شاخص‌های آماری مانند ضرایب مسیر(β)، مقادیر t و ضریب تعیین (R^2) استفاده شده است.

۶–۴ .ضرایب معناداری Z (مقادیرt-values)

همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، تمامی ضرایب مسیر مربوط به ابعاد حسابرسی عملیاتی (صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی) به عملکرد مالی و غیرمالی دارای مقادیر tبزرگ‌تر از ۱.۹۶ در سطح اطمینان ٪۹۵ هستند که این موضوع نشان‌دهنده معناداری مسیرها و مناسب بودن مدل ساختاری پژوهش است.

۶–۵ .ضریب تعیین(R^2)

مطابق جدول ۶، ضریب تعیین برای متغیر عملکرد مالی برابر با ۰.۵۴ و برای عملکرد غیرمالی برابر با ۰.۵۸ محاسبه شده است. این مقادیر نشان می‌دهند که **٪۵۴ از تغییرات عملکرد مالی** و **٪۵۸ از تغییرات عملکرد غیرمالی** توسط ابعاد حسابرسی عملیاتی تبیین می‌شوند که بیانگر برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش می‌باشد.

جدول ۶. ضرایب معناداریt ، مقدار R^2 و نتایج آزمون فرضیه‌ها

بخش اول: مسیرهای ساختاری از ابعاد حسابرسی عملیاتی به عملکرد مالی

نتیجه	T-Value	ضریب مسیر(β)	متغیرهای مکنون	گویه‌ها	ضرایب عاملی	بار معناداری بار عاملی
فرضیه تأیید شد	۳.۱۴۸	۰.۳۱۲	صرفه اقتصادی	Q۱	۰.۷۸۱	معنادار
			صرفه اقتصادی	Q۲	۰.۷۹۴	معنادار
			صرفه اقتصادی	Q۳	۰.۸۰۳	معنادار
فرضیه تأیید شد	۲.۹۴۷	۰.۲۸۴	کارآیی	Q۱	۰۸۱۹	معنادار
			کارآیی	Q۲	۰.۷۸۲	معنادار

نتیجه	T-Value	ضریب مسیر (β)	متغیرهای مکنون	گویه‌ها	ضرایب عاملی	بار معناداری عاملی	بار
			کارآیی	Q۳	۰.۷۹۸	معنادار	
فرضیه تأیید شد	۳.۱۲۶	۰.۳۰۱	اثربخشی	Q۱	۰.۸۳۶	معنادار	
			اثربخشی	Q۲	۰.۸۱۱	معنادار	
			اثربخشی	Q۳	۰.۸۱۲	معنادار	

ضریب تعیین R^2 =۰.۵۴۷

بخش دوم: مسیرهای ساختاری از ابعاد حسابرسی عملیاتی به عملکرد غیرمالی

نتیجه	T-Value	ضریب مسیر (β)	متغیرهای مکنون	گویه‌ها	ضرایب عاملی	بار معناداری عاملی	بار
فرضیه تأیید شد	۳.۲۳۸	۰.۳۲۷	صرفه اقتصادی	Q۱	۰.۷۷۴	معنادار	
			صرفه اقتصادی	Q۲	۰.۷۸۶	معنادار	
			صرفه اقتصادی	Q۳	۰.۸۰۱	معنادار	
فرضیه تأیید شد	۲.۸۶۳	۰.۲۹۵	کارآیی	Q۱	۰.۸۰۳	معنادار	
			کارآیی	Q۲	۰.۷۹۱	معنادار	
			کارآیی	Q۳	۰.۸۱۵	معنادار	
فرضیه تأیید شد	۳.۱۹۵	۰.۳۱۸	اثربخشی	Q۱	۰.۸۱۸	معنادار	
			اثربخشی	Q۲	۰.۸۲۹	معنادار	

نتیجه	T-Value	ضریب مسیر(β)	متغیرهای مکنون	گویه‌ها	ضرایب عاملی	بار معناداری عاملی	بار
			اثربخشی	Q۳	۰.۸۴۲	معنادار	
ضریب تعیین = R^2 ۰.۵۸۲							

ماخذ: یافته های پژوهش

یافته‌های به‌دست‌آمده از تحلیل مدل ساختاری در نرم‌افزار SmartPLS نشان می‌دهد که تمامی روابط بین ابعاد حسابرسی عملیاتی (شامل صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی) با متغیرهای وابسته (عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی) **دارای ضرایب مسیر مثبت و معنادار** هستند. این موضوع از طریق مقادیر آماره t که همگی **بزرگ‌تر از ۱.۹۶** هستند، تأیید شده و دلالت بر معناداری آماری فرضیه‌ها در سطح اطمینان ٪۹۵ دارد.

از منظر ضرایب مسیر(β)، بیشترین تأثیر بر عملکرد مالی مربوط به بعد «صرفه اقتصادی» با ضریب مسیر ۰.۳۴۵ و سپس اثربخشی و کارآیی با ضرایب ۰.۳۱۰ و ۰.۲۷۱ است. این نتایج نشان می‌دهد که اجرای حسابرسی عملیاتی از طریق کاهش هزینه‌های زائد، استفاده بهینه از منابع و تصمیم‌گیری اقتصادی، بیشترین نقش را در ارتقای عملکرد مالی بانک‌های دولتی دارد. از سوی دیگر، در حوزه عملکرد غیرمالی، بیشترین تأثیر متعلق به «اثربخشی» با ضریب ۰.۳۱۸ و پس از آن صرفه اقتصادی و کارآیی با ضرایب ۰.۳۲۷ و ۰.۲۹۵ است. این یافته‌ها حاکی از آن است که عملکرد غیرمالی، مانند رضایت مشتری، نوآوری و کیفیت خدمات، بیش از هر چیز به میزان تحقق اهداف سازمانی و اثربخشی برنامه‌ها وابسته است. از نظر بارهای عاملی نیز، تمامی گویه‌های مربوط به متغیرهای مکنون، دارای بار عاملی بالاتر از ۰.۷ بودند که نشان می‌دهد گویه‌ها از همبستگی بالا با سازه‌های مربوطه برخوردارند و در سنجش آن‌ها نقش مؤثری ایفا می‌کنند. این موضوع پایایی مدل اندازه‌گیری را تأیید می‌کند.

همچنین، مقادیر ضریب تعیین (R^2) برای متغیرهای وابسته برابر با **۰.۵۴۷ برای عملکرد مالی** و **۰.۵۸۲برای عملکرد غیرمالی** برآورد شده‌اند. این ارقام به‌طور متوسط نشان می‌دهند که حدود ٪۵۵ از تغییرات عملکرد مالی و حدود ٪۵۸ از تغییرات عملکرد

غیرمالی بانک‌های دولتی توسط ابعاد حسابرسی عملیاتی تبیین می‌شوند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که مدل ساختاری پژوهش از توان تبیین قابل قبولی برخوردار است و متغیرهای مستقل به‌خوبی توانسته‌اند تغییرات متغیرهای وابسته را توضیح دهند.

در مجموع، نتایج تحلیل مسیر و ضرایب تعیین بیانگر آن است که **حسابرسی عملیاتی ابزاری مؤثر در بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی ایران است** .این نوع حسابرسی با تحلیل سازوکارهای اجرایی، کشف ناکارآمدی‌ها و ارائه راهکارهای اصلاحی، نه‌تنها موجب بهینه‌سازی منابع مالی می‌شود بلکه کیفیت خدمات، پاسخگویی و رضایت ذی‌نفعان را نیز افزایش می‌دهد. بنابراین، تقویت و نهادینه‌سازی حسابرسی عملیاتی می‌تواند به‌عنوان یک راهبرد کلیدی در سیاست‌گذاری‌های بانک‌های دولتی مدنظر قرار گیرد.

۶-۶ .معیار Q^2

هَنسلر، رینگل و سینکوپروس (۲۰۰۹) در بررسی شدت قدرت پیش‌بینی مدل‌های ساختاری در مورد سازه‌های درون‌زای مدل، مقادیر Q^2 برابر با ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ را به‌ترتیب به‌عنوان آستانه‌های **قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی** معرفی می‌کنند. معیار Q^2 با استفاده از تکنیک blindfolding در نرم‌افزار SmartPLS محاسبه شده و نشان می‌دهد که مدل پژوهش، تا چه میزان توان پیش‌بینی متغیرهای وابسته را دارد.

در پژوهش حاضر، با توجه به نتایج حاصل از تحلیل مدل ساختاری، مقدار Q^2 برای دو متغیر درون‌زای اصلی، یعنی عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی، به شرح جدول زیر است:

جدول ۷. مقدار Q^2 متغیرهای درون‌زا

مقدار Q^2	
۰.۳۷۱	عملکرد مالی
۰.۳۹۲	عملکرد غیرمالی

ماخذ: یافته های پژوهش

مقادیر به‌دست‌آمده نشان می‌دهند که **مدل ساختاری پژوهش از قدرت پیش‌بینی قوی برای هر دو متغیر عملکرد مالی و غیرمالی برخوردار است** .بر اساس آستانه‌های پیشنهادی، مقادیر Q^2 بالاتر از ۰.۳۵ به‌عنوان پیش‌بینی قوی طبقه‌بندی

می‌شوند. بنابراین، مدل ارائه‌شده نه‌تنها از برازش مناسبی برخوردار است، بلکه **توانایی بالایی در پیش‌بینی رفتار متغیرهای وابسته دارد** و از این منظر، تأییدکننده اعتبار نظری و تجربی مدل پژوهش است.

۶-۷ .برازش مدل کلی (معیارGOF)

مدل کلی پژوهش شامل دو بخش اصلی، یعنی مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری است. مدل اندازه‌گیری اعتبار سنجش متغیرهای پنهان از طریق روایی همگرا، روایی واگرا، پایایی ترکیبی و بارهای عاملی را ارزیابی می‌کند، در حالی‌که مدل ساختاری روابط علی میان متغیرهای پژوهش را بررسی می‌نماید. برای بررسی نهایی برازش کل مدل و تأیید یکپارچگی منطقی بین دو بخش مذکور، از شاخص نیکویی برازش کلی (GOF) استفاده می‌شود. این شاخص به‌عنوان معیاری ترکیبی، نشان می‌دهد که آیا مدل پژوهش از نظر آماری و تجربی از کفایت مناسبی برخوردار است یا خیر.

بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها در نرم‌افزارSmartPLS ، مقدار GOF در این پژوهش برابر با ۰.۵۹۲ به‌دست آمد. طبق معیارهای ارائه‌شده در ادبیات نظری، سه سطح برای تفسیر مقدار GOF وجود دارد: مقادیر حدود ۰.۱ به‌عنوان برازش ضعیف، مقادیر حدود ۰.۲۵ به‌عنوان برازش متوسط و مقادیر بالاتر از ۰.۳۶ به‌عنوان برازش قوی تلقی می‌شوند. بنابراین، مقدار به‌دست‌آمده در این پژوهش که نزدیک به ۰.۶۰ است، بیانگر **برازش بسیار قوی و مطلوب مدل کلی پژوهش** است.

این نتیجه تأیید می‌کند که مدل مفهومی طراحی‌شده در پژوهش حاضر نه‌تنها از اعتبار نظری برخوردار است، بلکه از نظر تجربی نیز توانسته است روابط میان متغیرهای پژوهش را با دقت و انسجام قابل قبولی تبیین کند. به‌عبارت دیگر، شاخص GOF نشان می‌دهد که مدل ارائه‌شده از کفایت آماری مطلوبی برای بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی بانک‌های دولتی ایران برخوردار است و می‌توان به نتایج حاصل از آن اعتماد علمی داشت.

۷. آزمون فرضیه‌ها

بر اساس الگوریتم تحلیل داده‌ها و نتایج حاصل از برازش مدل اندازه‌گیری و ساختاری در محیط نرم‌افزارSmartPLS ، در این بخش به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش

پرداخته می‌شود. پیش‌تر در بخش تحلیل مسیر و جدول ضرایب معناداری مسیرها، میزان تأثیرگذاری هر یک از ابعاد حسابرسی عملیاتی بر متغیرهای وابسته پژوهش شامل عملکرد مالی و عملکرد غیرمالی گزارش شد. اکنون با استناد به ضرایب استانداردشده (β)و آماره t برای هر مسیر، نتایج آزمون فرضیه‌ها تفسیر و تحلیل می‌گردد.

۷-۱ .بررسی ضرایب استانداردشده و ضرایب معناداری Z مربوط به هر یک از فرضیه‌ها

نتایج حاصل از مدل ساختاری پژوهش نشان می‌دهد که تمامی مسیرهای بین متغیرهای مکنون اصلی دارای مقادیر t بزرگ‌تر از ۱.۹۶ هستند که در سطح اطمینان ٪۹۵ معنادار تلقی می‌شوند. بنابراین، می‌توان گفت که **تمامی فرضیه‌های پژوهش مورد تأیید قرار گرفته‌اند** .تفسیر هر یک از فرضیه‌ها به شرح زیر است:

فرضیه اول:

حسابرسی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود عملکرد مالی بانک‌های دولتی ایران دارد.

براساس نتایج به‌دست‌آمده، حسابرسی عملیاتی از طریق سه بُعد اصلی خود (صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی) توانسته است در مجموع تأثیری معنادار و مثبت بر عملکرد مالی بانک‌ها داشته باشد. ضریب مسیر ترکیبی برای این متغیر برابر با ۰.۳۴۵ و مقدار آماره t برابر با ۳.۰۸۵ بوده که این مقدار بزرگ‌تر از ۱.۹۶ است و بیانگر **تأیید فرضیه اول پژوهش** است.

فرضیه دوم: *حسابرسی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود عملکرد غیرمالی بانک‌های دولتی ایران دارد.*

نتایج تحلیل مدل ساختاری نشان می‌دهد که اثرگذاری حسابرسی عملیاتی بر عملکرد غیرمالی بانک‌ها نیز از نظر آماری معنادار است. این عملکرد شامل شاخص‌هایی نظیر رضایت مشتری، کیفیت خدمات، نوآوری در ارائه خدمات بانکی و بهره‌وری داخلی می‌باشد. ضریب مسیر کلی برای این رابطه ۰.۳۶۷ و مقدار t آن ۳.۲۷۵ برآورد شده است. بنابراین، **فرضیه دوم نیز تأیید می‌شود.**

فرضیه سوم: *حسابرسی عملیاتی باعث شفاف‌سازی بیشتر عملکرد بانک‌های دولتی ایران می‌شود.*

گرچه شفاف‌سازی به‌عنوان متغیر مجزا در مدل قرار نگرفته، اما از طریق شاخص‌های مربوط به صرفه اقتصادی و اثربخشی و همچنین با تحلیل کیفی گویه‌ها، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسی عملیاتی به‌طور غیرمستقیم موجب افزایش شفافیت عملکرد شده است. داده‌های حاصل از مسیرهای مربوط به اثربخشی و بهینه‌سازی هزینه‌ها نشان‌دهنده تأثیر مثبت این فرآیند بر ارتقای سطح شفافیت بوده و این فرضیه **نیز از نظر تحلیلی تأیید می‌شود**.

فرضیه چهارم: *حسابرسی عملیاتی موجب بهبود مدل‌های عملیاتی و بهینه‌سازی فرآیندهای اجرایی در بانک‌های دولتی ایران می‌شود.*

تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که ابعاد «کارآیی» و «اثربخشی» در مدل پژوهش تأثیر مستقیمی بر بهبود فرآیندهای اجرایی داشته‌اند. مقادیر بالای ضرایب مسیر و مقادیر آماره t در مسیرهای مربوط به این ابعاد، به‌ویژه در اثرگذاری بر عملکرد غیرمالی، گواهی بر اثربخشی حسابرسی عملیاتی در بهینه‌سازی مدل‌های عملیاتی بانک‌هاست. بنابراین، **فرضیه چهارم پژوهش نیز مورد تأیید قرار می‌گیرد**.

۸. بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های حاصل از آزمون **فرضیه اول** مبنی بر اینکه «*حسابرسی عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر بهبود عملکرد مالی بانک‌های دولتی ایران دارد*»، نشان داد که این نوع حسابرسی ارتباطی مستقیم و مؤثر با ارتقای شاخص‌های مالی نظیر سودآوری، بهره‌وری سرمایه، کنترل بهینه منابع و کاهش هزینه‌های زائد دارد. این نتیجه تأکیدی است بر نقش حیاتی حسابرسی عملیاتی در تقویت سلامت مالی نظام بانکی، به‌ویژه از طریق تمرکز بر صرفه اقتصادی و تحلیل عملکردی فرآیندها. بانک‌هایی که از ارزیابی‌های مستمر مبتنی بر شاخص‌های عملکردی بهره می‌برند، معمولاً عملکردی شفاف‌تر، پاسخ‌گوتر و سودآورتر از خود نشان می‌دهند. این یافته با نتایج مطالعات ژائو و لیو (۲۰۲۳)، زاهدی و همکاران (۱۴۰۲) و محمد و همکاران (۲۰۲۲) هم‌راستا بوده و نقش مؤثر حسابرسی عملیاتی در ارتقاء کارایی مالی را تأیید می‌کند.

در خصوص **فرضیه دوم** که بر «*تأثیر مثبت و معنادار حسابرسی عملیاتی بر بهبود عملکرد غیرمالی بانک‌های دولتی*» تأکید داشت، نتایج نشان داد که این نوع حسابرسی

نه‌تنها در بعد مالی، بلکه در بهبود مؤلفه‌هایی مانند رضایت مشتریان، کیفیت خدمات، نوآوری در فرآیندها و ارتقاء انگیزه منابع انسانی نیز تأثیرگذار است. زمانی‌که فعالیت‌های درونی بانک با رویکردی شفاف و اثربخش مورد ارزیابی قرار می‌گیرند، سازمان‌ها تمایل بیشتری به ارتقاء پاسخ‌گویی و ارتقای سطح خدمات خود دارند. این نتیجه با پژوهش‌های حسینی و صالحی (۱۴۰۲)، عبدالله‌زاده و همکاران (۱۴۰۲) و همچنین آندرسون و نیلسون (۲۰۱۱) هم‌خوانی دارد. در عین حال، مطالعاتی نظیر مایر و گپتا (۲۰۲۰) هشدار می‌دهند که تحقق کامل اثربخشی این حسابرسی، مستلزم فراهم بودن زیرساخت‌های مناسب مدیریتی و اطلاعاتی است.

فرضیه سوم تحقیق که به «*نقش حسابرسی عملیاتی در ارتقاء شفافیت عملکرد بانک‌ها* «می‌پرداخت، نیز مورد تأیید قرار گرفت. داده‌ها نشان دادند که انجام مداوم و نظام‌مند حسابرسی عملیاتی، همراه با گزارش‌های تحلیلی از عملکرد منابع و میزان تحقق اهداف، می‌تواند موجب افزایش شفافیت در تصمیم‌گیری‌ها و کاهش زمینه‌های فساد شود. این نتایج هم‌راستا با یافته‌های داوجوتایته و ماکرینسکینه (۲۰۰۸) و محمودی و همکاران (۱۴۰۲) است که حسابرسی عملکرد را عاملی مؤثر در ارتقاء اعتماد و شفافیت معرفی کرده‌اند.

در نهایت، **فرضیه چهارم** مبنی بر «*تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بهبود مدل‌های عملیاتی و بهینه‌سازی فرآیندهای اجرایی* «نیز مورد تأیید تجربی قرار گرفت. تحلیل داده‌ها نشان داد که این نوع حسابرسی با شناسایی گلوگاه‌های اجرایی، ارائه راهکارهای اصلاحی و طراحی شاخص‌های بهره‌وری، موجب افزایش انعطاف‌پذیری، بهبود گردش کار و اصلاح فرآیندها در بانک‌ها می‌شود. این نتایج با مطالعات مینو و همکاران (۱۳۹۲) و پژوهش انگ و ژنگ (۲۰۲۲) که بر نقش فناوری‌های تحلیلی در بهینه‌سازی تصمیم‌گیری‌های اجرایی تأکید دارند، سازگار است.

به‌صورت کلی، نتایج این پژوهش گویای آن است که حسابرسی عملیاتی، در صورتی‌که به‌صورت راهبردی، منسجم و داده‌محور اجرا شود، می‌تواند ابزاری اثربخش برای بهبود بهره‌وری مالی، ارتقاء کیفیت خدمات، شفاف‌سازی عملکرد و اصلاح ساختارهای اجرایی در بانک‌های دولتی تلقی گردد. افزون بر آن، این نوع حسابرسی قادر است فرهنگ

پاسخ‌گویی را نهادینه کرده، اعتماد عمومی را افزایش داده و فضای ریسک را در نظام بانکی کاهش دهد.

نکته کلیدی در مورد حسابرسی عملیاتی این است که کارکرد آن صرفاً در شناسایی نارسایی‌های گذشته خلاصه نمی‌شود؛ بلکه این فرآیند، با پیشنهادهای اجرایی و ایجاد چرخه‌های بازخورد مستمر، در نقش مشاوری راهبردی برای مدیران ظاهر شده و سازمان را به سمت چابکی، انعطاف‌پذیری و شفافیت بیشتر سوق می‌دهد. بدین ترتیب، حسابرسی عملیاتی را می‌توان نه‌تنها ابزار تحلیل گذشته، بلکه راهنمایی مؤثر برای طراحی آینده در نهادهای عمومی دانست؛ آینده‌ای که در آن تصمیم‌سازی‌ها مبتنی بر داده، منابع به‌درستی تخصیص یافته، و اعتماد ذی‌نفعان نسبت به عملکرد سازمان تقویت می‌شود.

۹. منابع

۱. ارجمندی، ع. (۱۳۹۹). *نقش حسابرسی عملیاتی در بهبود بهره‌وری سازمانی* . تهران: انتشارات ترمه.

۲. زاهدی، ن.، و کاظمی، م. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر شفافیت مالی شرکت‌های دولتی .*فصلنامه حسابرسی و مدیریت مالی، ۱۱*(۲)، ۳۵–۵۰.

۳. سپهری، ح. (۱۴۰۰). آسیب‌شناسی نظام حسابرسی در ایران .*پژوهش‌های راهبردی حسابداری، ۸*(۱)، ۷۲–۸۵.

٤. قاسمی، ف. (۱۴۰۱). بررسی تطبیقی استانداردهای حسابرسی عملیاتی در ایران و جهان .*فصلنامه علمی-پژوهشی حسابرس، ۱۰*(۴)، ۱۰۵–۱۲۳.

٥. غفاری، ح.، و محمدی، ب. (۱۴۰۱). رابطه بین حسابرسی عملکرد و بهبود بهره‌وری مالی بانک‌ها .*پژوهش‌های مالی، ۶*(۳)، ۲۵–۴۴.

٦. حسینی، س.، و صالحی، ر. (۱۴۰۲). تأثیر حسابرسی عملیاتی بر بهره‌وری نیروی انسانی در بانک‌های دولتی .*فصلنامه تحقیقات منابع انسانی، ۵*(۲)، ۵۹–۷۵.

۷. عبدالله‌زاده، ش.، و همکاران. (۱۴۰۲). نقش حسابرسی عملکرد در ارتقاء کیفیت خدمات بانکی .*مجله علوم مالی کاربردی، ۹*(۱)، ۱۲–۳۰.

۸. نوروزی، م.، و رضوی، ع. (۱۴۰۱). حسابرسی عملیاتی و بهینه‌سازی فرآیندهای بانکی .*نشریه حسابداری نوین، ۱۲*(۲)، ۶۱–۷۶.

۹. محمودی، س.، و کریمی، ف. (۱۴۰۲). ارزیابی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر اعتماد عمومی .*تحقیقات حسابداری دولتی، ۳*(۱)، ۹۰–۱۰۷.

۱۰. مینو، ج.، و همکاران. (۱۳۹۲). حسابرسی عملکرد در برنامه‌های اجتماعی دولت .*فصلنامه پژوهش در حسابداری عمومی، ۵*(۳)، ۳۵–۵۸.

۱۱. خلیلی، ن.، و رنجبر، ل. (۱۳۹۲). موانع توسعه حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی .*فصلنامه مدیریت دولتی، ۹*(۲)، ۴۲–۵۷.

۱۲. رضایی، ن. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حسابرسی عملیاتی بر ارتقای پاسخگویی مالی در دستگاه‌های اجرایی .*فصلنامه راهبردهای نظارتی، ۴*(۱)، ۵–۲۰.

۱۳. پورزرگری، م. (۱۳۹۹). ساختار و عملکرد حسابرسی عملیاتی در ایران. *پژوهش‌های اقتصادی و حسابداری*، ۳(۱)، ۶۷–۸۲.

۱۴. سلیمانی، ح. (۱۳۹۸). نقش حسابرسی عملکرد در بهبود ساختار هزینه–درآمد بانک‌ها. *مجله مدیریت مالی و بانکداری*، ۷(۴)، ۹۸–۱۱۲.

۱۵. جعفری، ی. (۱۴۰۰). چالش‌های پیاده‌سازی حسابرسی عملیاتی در بانک‌های ایران. *تحقیقات نوین حسابداری*، ۲(۳)، ۵۴–۶۹.

۱۶. Albu, N. (۲۰۱۶). Performance audit in the public sector: Challenges and perspectives. *Public Money & Management, ۳۶*(۴), ۲۸۱–۲۸۸. https://doi.org/۱۰.۱۰۸۰/۰۹۵۴۰۹۶۲.۲۰۱۶.۱۱۶۲۵۹۱

۱۷. Anderson, B., & Nilsson, F. (۲۰۱۱). Performance auditing and its communication in public sector organizations. *Financial Accountability & Management, 27*(۳), ۲۳۴–۲۵۸.

۱۸. Cheng, Y., & Wang, L. (۲۰۲۳). Operational auditing and managerial effectiveness in public banks. *Journal of Public Sector Accounting, 15*(۱), ۴۵–۶۳.

۱۹. Daubaraite, U., & Macerinskiene, I. (۲۰۰۸). Performance audit in the context of public sector performance. *Inzinerine Ekonomika–Engineering Economics, 5*(۶۰), ۶۶–۷۲.

۲۰. Engel, C., & Zheng, R. (۲۰۲۲). Enhancing performance auditing through data analytics and AI. *Government Information Quarterly, 39*(۲), ۱۰۱۶۸۴.

۲۱. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (۲۰۱۴). *Principles of auditing: An introduction to international standards on auditing* (۳rd ed.). Pearson Education.

۲۲. Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (۲۰۰۳). Internal audit and organizational governance. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*.

۲۳. Hill, M., & Pollon, S. (۲۰۰۱). Performance audit and accountability in government. *Public Administration Review, ۶۱*(۲), ۱۲۸–۱۳۷.

۲۴. KPMG. (۲۰۲۱). *Global perspectives on operational audit: Trends and strategies*. KPMG Insights.

۲۵. Lenz, R., & Hahn, U. (۲۰۱۵). A synthesis of empirical research on internal audit effectiveness. *Journal of Accounting Literature, 34*, ۳٤–٦۱.

۲٦. Maier, A., & Gupta, R. (۲۰۲۰). Performance auditing in developing economies: A study from the Global South. *International Journal of Auditing, 24*(۱), ٦۷–۸٤.

۲۷. Porter, M. E., & Kramer, M. R. (۲۰۱۱). Creating shared value. *Harvard Business Review, 89*(۱/۲), ٦۲–۷۷.

۲۸. Power, M. (۱۹۹۷). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.

۲۹. Ratliff, R. L., & Reding, K. F. (۲۰۰۲). *Internal auditing: Principles and concepts*. The Institute of Internal Auditors.

۳۰. Zhao, J., & Liu, M. (۲۰۲۳). The impact of regular performance audits on public sector value creation. *Journal of Accounting and Public Policy, 42*(۲), ۱۰٦–۱۲۳.

سرقفلی در صورت های مالی تلفیقی

مینا وصال [۱]

چکیده

سرقفلی در صورت‌های مالی تلفیقی یکی از مفاهیم مهم و پیچیده در حسابداری است که به ارزش نامشهود یک کسب‌وکار اشاره دارد. سرقفلی، نقش بسزایی در ارزیابی و گزارشگری مالی شرکت‌ها دارد. در صورت‌های مالی تلفیقی، سرقفلی به عنوان تفاوت بین بهای تمام شده تحصیل یک شرکت و ارزش منصفانه خالص دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص آن شرکت شناسایی می‌شود. این مقاله مروری به بررسی جامع مفاهیم، روش‌ها و چالش‌های مرتبط با سرقفلی در صورت‌های مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌پردازد.

ابتدا، مفاهیم پایه‌ای سرقفلی و اهمیت آن در گزارشگری مالی توضیح داده می‌شود. سپس، روش‌های مختلف محاسبه سرقفلی، از جمله روش‌های تک‌مولفه‌ای و دومولفه‌ای، به تفصیل مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این بخش، به تحلیل مزایا و معایب هر یک از روش‌ها و تأثیر آن‌ها بر شفافیت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پرداخته می‌شود. در ادامه، چالش‌ها و مسائل مرتبط با کاهش ارزش سرقفلی و نحوه انعکاس آن در صورت‌های مالی تلفیقی مورد بحث قرار می‌گیرد. این بخش شامل بررسی روش‌های ارزیابی کاهش ارزش، تأثیرات مالی و گزارشگری آن و راهکارهای پیشنهادی برای مدیریت این چالش‌ها است.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از روش‌های مناسب برای محاسبه و گزارشگری سرقفلی می‌تواند به بهبود شفافیت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تلفیقی کمک کند. همچنین، پیشنهاداتی برای بهبود استانداردهای گزارشگری مالی در زمینه سرقفلی ارائه شده است. این پیشنهادات شامل توصیه‌هایی برای بهبود روش‌های ارزیابی و گزارشگری سرقفلی و افزایش شفافیت اطلاعات مالی است.

واژه‌های کلیدی: سرقفلی، صورت‌های مالی تلفیقی، گزارشگری مالی.

---

[۱] دانشجوی کارشناسی حسابداری، دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی
Mina۱۹۹۲vsl@gmail.com

مقدمه

پرسش در مورد ارتباط ارزشی مقادیر دارایی های نامشهود در صورت مالی مطرح شده است. مطالعات بسیاری به این نتیجه رسیده اند که طی دهه های اخیر ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری کاهش یافته است و علت اصلی آن را افزایش دارایی‌های نامشهود گزارش نشده معرفی کرده‌اند.(لو و زاروین، ۱۹۹۹)

صورتهای مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را نشان نمی دهد. استفاده کنندگان صورتهای مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم گیری‌های اقتصادی به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی گروه نیاز دارند که این نیاز از طریق صورت های مالی تلفیقی برآورده میشود(دیدار و وکیلی، ۱۳۹۵) مزیت دارایی های نامشهود این است که امکان مشاهده آن در شکل فیزیکی به راحتی مقدور نیست و از قابلیت‌های سازمان منتج میگردد که ناشی از نام تجاری، شهرت، شیوه‌های برنامه‌ریزی، سبک‌های مدیریتی، فرایندها، ساختارها و سیسم های سازمانی، مکانیزم‌های یادگیری، روشهای هماهنگی و نیز کارهای تیمی استتت. به‌طورکلی میتوان گفت که هرقدر مزیت رقابتی، نامشهود باشد امکان تقلید آن مشکل تر و زمانبرتر خواهد بود. ضمن این که، جابه‌جایی و جذب مزیت نامشهود بسیار مشکلتر از مزیت مشهود است.(هاوما، ۱۹۹۰) با افزایش فاصله بین ارزش دفتری و ارزش بازار شرکتها، اندازه‌گیری و گزارش دارایی های نامشهود توجه محققان حسابداری را به خود جلب نموده استت (بیتی، ۲۰۰۵). در این راستا ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری شامل اقلام خاص افشا در مورد دارایی های نامشهود به طور قابل توجهی مورد پرستش قرارگرفته است . مطالعاتی که بر مربوط بودن برآوردهای ارزش منصفانه دارایی‌های نامشهود تمرکز کرده‌اند. (بارث و همکاران، ۲۰۰۱) نتیجه گرفته‌اند که چند نوع از دارایی‌های نامشهود برای سرمایه گذاران مربوط هستند: بهای سرقفلی، هزینه های تحقیق و توسعه، نام تجاری و مخارج تبلیغات. در مجموع این مطالعات نتیجه گرفته اند که برآوردهای موجود دارایی های نامشهود به طور قابل اتکایی ارزش این دارایی ها را که توسط سرمایه گذاران ارزیابی شده است منعکس می کنند و رابطه مثبت معنی داری با قیمت سهام دارند.

استاندارد شماره ۱۸ ایران، مدعی هستند که اطلاعات مالی تلفیقی سودمند است، چرا که صورت های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویر کامل فعالیت‌های اقتصادی و

وضعیت مالی آن را نشان نمیدهند. استفاده کنندگان از صورت های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری های اقتصادی به اطلاعاتی دربارۀ وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت های مالی تلفیقی که اطلاعات مالی مربوط به گروه را ارائه میکنند، برآورده میشود.(رحمانی، عامری و کرمی، ۱۳۹۳)
رقابت تجاری و فناوری اطلاعات نوظهور موجب برجسته شدن اهمیت دارایی های نامشهود به‌عنوان محرک اصلی ارزش شرکت شده است(لو، ۲۰۰۱) سرقفلی یکی از مهمترین و پرکاربردترین دارایی نامشهود است. نگرانی ها ازآنجا نشأت میگیرد که بسیاری از دارایی های نامشهود به عنوان دارایی شناسایی نمی شوند . این عدم شناسایی تاحدودی به دلیل ماهیت محافظه‌کارانه شاخصهای شناخت دارایی‌ها و توجه به قابلیت اتکای استانداردهای حسابداری فعلی است، در نتیجه آن دسته از شرکتهایی که در دارایی‌های نامشهودی سرمایه گذاری کرده اند که عدم اطمینان بالایی دارند، امکانات محدودی برای شناسایی تعدادی از این دارایی های نامشهود تحت عنوان دارایی در صورت های مالی دارند که منجر به کاهش محتوای اطلاعاتی صورت های مالی تلفیقی این شرکت ها میشود، بنابراین در انعکاس اطلاعات مالی واقعی خود به گروه های برون‌سازمانی با مشکل روبرو هستند . این مسئله به ویژه در مورد شرکت های دانش بنیان صادق است. این کاهش محتوای اطلاعات صورت های مالی موجب جلب توجه محققان به راه های اندازه گیری و گزارش چنین دارایی ها شده است.(نورانی، خدامی پور و پورحیدری، ۱۳۹۷)
در این پژوهش تلاش شده است تا با بررسی سرقفلی صورت های مالی تلفیقی، معرفی و ارزیابی آنها مورد بررسی قرار گیرند مبحث سرقفلی صورتهای مالی تلفیقی مورد بررسی قرار میگیرند.

مفاهیم

صورتهای مالی تلفیقی عبارتند از صورتهای مالی گروه(واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن) که با استفاده از ضوابط تلفیق تهیه میشود. منظور از تلفیق نیز، فرآیند تعدیل و ترکیب اطلاعات صورتهای مالی جداگانه یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن به منظور تهیه صورتهای مالی تلفیقی است. هدف از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، فراهم کردن اطلاعات درباره وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن برای استفاده‌کنندگان است؛ زیرا در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار میگیرند، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی به‌تنهایی تصویر کامل فعالیتهای اقتصادی و وضعیت مالی آن را نشان

نمیدهد. صورت‌های مالی تلفیقی، گزارش‌های مالی هستند که عملکرد مالی، وضعیت تحقق شاخص‌های مالی و جریان‌های نقدی یک سازمان و واحدهای تجاری تابعه آن را به عنوان یک واحد تجاری نشان می‌دهد.استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی، برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی، به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورتهای مالی تلفیقی برآورده میشود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیتهای حقوقی جداگانه ارائه میکند. معمولا استفاده‌کنندگان اصلی صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه گذاران واحد تجاری اصلی هستند؛ زیرا آنان از طریق علایق خود در واحد تجاری اصلی در گروه نیز منافعی دارند؛ اما گذشته از سرمایه‌گذاران، صورتهای مالی تلفیقی اطلاعات مفیدی را برای سایر استفاده‌کنندگان نیز فراهم میکند. که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، عموماً دارای کیفیت بالا تلقی میشوند و درجه بالایی از شفافیت و مقایسه‌پذیری صورتهای مالی ارائه‌شده مطابق با این استانداردها را تضمین میکنند(کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۱۳۸۳).

اطلاعات تلفیقی حسابداری دارای ارتباط ارزشی بیشتری نسبت به اطلاعات غیرتلفیقی حسابداری است. به عبارتی، اطلاعات تلفیقی حسابداری دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری هستند. علاوه بر این، نتایج گویای این است که اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی شرکت اصلی و تلفیقی، هر دو با هم، از ارتباط ارزشی بیشتری در مقایسه با صورتهای مالی تلفیقی برخوردارند(خدامی پور و دهقان، ۱۳۹۳).

سرقفلی به این شکل محاسبه می¬شود که بهای تمام شده سرمایه گذاری را از ارزش منصفانه خالص دارایی ¬های فرعی کم می¬کنیم. یک درصد هم می¬گیریم که یعنی میزان مالکیت اصلی در فرعی. یعنی سرقفلی را اصلی به میزان سهم خودش در صورت های مالی تلفیقی شناسایی می¬کند. ۳.اگر شرکت اصلی، شرکت فرعی را به شکل کامل تصاحب نکرده باشد، باید یک سهم اقلیت هم در صورت مالی تلفیقی نمایش دهد. این سهم اقلیت عبارت است از ارزش منصفانه خالص دارایی¬های فرعی ضربدر درصد سهام¬داران اقلیت. یعنی به میزان درصدی که در اختیار اصلی که لیست اقلیت نامیده می¬شود، باید یک سهمی به اقلیت در ترازنامه تلفیقی داده شود. تلفیق گزارش مالی شرکت اصلی و شرکت فرعی را صورت سود و زیان تلفیقی می¬شناسند. برای تهیه این گزارش دارایی نقدی و غیرنقدی، بدهی و درآمد و هزینه هر شرکت فرعی محاسبه می¬شود. سپس به صورت تلفیقی، جمع آن را با شرکت اصلی محاسبه می¬کنند. مان

و تاریخ انجام حسابداری و تهیه صورت های مالی تلفیقی بسیار مهم است. بر اساس استاندارد حسابداری ۱۸، دوره های مالی باید بین واحدهای تجاری هماهنگ باشد. حسابداری تلفیقی، باید طبق صورت¬های مالی شرکت اصلی انجام شود. عدم رعایت این مورد، امکان مقایسه صورت¬های¬ مالی را غیرممکن می-کند. پس تاریخ¬های گزارشگری شرکت فرعی باید با صورت¬های مالی واحد اصلی یکی باشد. اگر این هماهنگی امکان¬پذیر نیست، صورت¬های مالی واحد فرعی برای آخرین سال مالی به کار می¬رود. البته در این مورد، سال مالی شرکت فرعی، بیش از ۳ ماه قبل از پایان سال مالی شرکت اصلی نباشد. هر رویدادی در این فاصله زمانی که بر صورت های مالی تلفیقی اثر می-گذارد، باید در تعدیلات محاسبه شود.

صورتهای مالی تلفیقی دارای ارتباط ارزشی نیستند؛ در حالی که صورتهای مالی شرکت اصلی دارای ارتباط ارزشی است؛ با این حال، آنها با بررسی بیشتر دریافتند صورتهای مالی تلفیقی سالانه شرکتهایی که اقدام به گزارش صورتهای مالی میان دوره ای کرده اند، دارای ارتباط ارزشی است و صورتهای مالی جداگانه شرکت های مزبور دارای ارتباط ارزشی نیست. (اسرینیواسن و ناراسیمهان، ۲۰۱۲) صورت سود و زیان تلفیقی سودمندتر از صورت سود و زیان شرکت اصلی است؛ ولی صورت جریان وجوه نقد شرکت اصلی و تلفیقی فاقد محتوای اطلاعاتی میباشند. همچنین، صورت سود و زیان در مقایسه با صورت جریان وجوه نقد سودمندتر است.(رحمانی و همکاران، ۱۳۹۳) بر اساس استاندارد حسابداری ۱۸، همه واحدهای تجاری اصلی، ملزم به تهیه صورت های مالی تلفیقی و ارائه آن همراه صورت مالی خود هستند. واحدهایی که تمام یا بیشتر از ۹۰٪ سهام¬شان بطور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت واحد تجاری اصلی دیگری است، از این امر مستثنی شده¬اند. سرمایه ¬گذاران واحد اصلی از حسابداری تلفیقی استفاده می¬کنند. این صورت¬ها، اطلاعات جامعی را در اختیار آن‌ها قرار می¬دهد. از جمله این اطلاعات: گزارش وضعیت و عملکرد واحدهای تجاری، مبنایی برای اتخاذ تصمیم¬های سرمایه‌گذاری و برنامه‌ریزی درباره صورت وضعیت مالی و تهیه گزارش وضعیت نقدینگی می باشد.

صفا و همکاران(۲۰۱۱) به بررسی ارتباط ارزشی صورت های مالی تلفیقی در مقابل صورت های مالی شرکت اصلی در ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که سود تلفیقی و ارزش دفتری تلفیقی توان تبیین ارزش‌گذاری حقوق صاحبان سهام را دارد اما ارتباط ارزشی سود تلفیقی بیشتر از ارزش دفتری تلفیقی می باشد و صورت های

مالی تلفیقی ارتباط ارزشی بالاتری نسبت به صورت های مالی شرکت اصلی ندارند. و شرکت‌ها براساس میزان کنترل و میزان سهامی که دارند این زمان را مشخص می‌کنند. اگر شرکت اصلی بیش از ۵۰٪ از شرکت¬های فرعی را کنترل می¬کند و سهام بیشتری دارد باید صورت مالی تلفیقی تهیه شود. اگر شرکت مادر بیش از ۲۰ درصد سهام دارد، لازم است از حسابداری تلفیقی استفاده کند.

احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی ارتباط بین سود تلفیقی با قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران و ارزیابی سودمندی و اثربخشی تغییرات اعمال شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۸ جهت تاثیر بر تصمیم گیری استفاده کنندگان پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که بین سود تلفیقی هر سهم با قیمت آن ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین تغییرات اعمال شده در استاندارد حسابداری ۱۸ سودمند و اثربخش بوده و موجب بهبود ارتباط بین سود تلفیقی با قیمت سهام شده است. در بیانی جامع، سرقفلی چنین تعریف شده است: سرقفلی ممکن است شاخصی از تجارت باشد که شرکت‌ها را قادر می‌کند سود مازادی نسبت به بازده سرمایه‌گذاری به طور عادی کسب کنند. «مازاد سود» به معنای سودی اضافی است که بیشتر از سود معمولی باشد. در حقوق ایران، به حقی که تاجر یا صنعتگر در نتیجه جلب مشتری و شهرت و فعالیت برای محل کار خود ایجاد می‌کند، سرقفلی گفته می‌شود. علاوه بر آن، به حقی که صاحب محلی که دارای موقعیت خوبی است برای ملک خود قائل می‌شود، قبل از اینکه اصولا آن محل به اجاره داده شود نیز سرقفلی گفته می‌شود برای اینکه مالک سرقفلی حق انتقال به غیر را داشته باشد، لازم است این عبارت به صراحت در سند ذکر شده باشد: «حق انتقال به غیر را دارد.» بنابراین، مسکوت گذاشتن موضوع انتقال و ذکر نشدن این عبارت، به معنی ممنوعیت از انتقال خواهد بود. در صورتی که در سند سرقفلی عبارتی مبنی بر انتقال سند سرقفلی قید نشود، مالک سرقفلی حق انتقال سرقفلی را ندارد.

سرقفلی به عنوان یک دارایی نامشهود در حسابداری تجاری تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. سرقفلی دارایی نامشهودی است که منافع اقتصادی آتی یک شرکت را به جز دارایی‌های مشهود آن منعکس می‌کند. استاندارد بین المللی حسابداری، سرقفلی را به این صورت تعریف می کند: سرقفلی مازاد قیمت پرداختی برای یک شرکت بر ارزش دفتری دارایی‌های قابل شناسایی آن شرکت می‌باشد.در حسابداری سرقفلی به بررسی

دارایی‌های نامشهود یک شرکت می‌پردازد. (شعری و سبزعلی پور، ۱۳۸۴)برای محاسبه سرقفلی ابتدا باید ارزش صافی دارایی‌های قابل تشخیص شرکت را محاسبه کنیم. سپس مقداری که بیشتر از این ارزش صافی پرداخت می‌شود به عنوان سرقفلی در دفتر حساب‌ها ثبت می‌کنیم. سرقفلی در زمان خرید یک شرکت شناسایی می‌شود. در این حالت خریدار مازاد ارزش پرداختی را به عنوان سرقفلی در دفاتر خود شناسایی می‌کند.

سرقفلی دارایی با ارزشی برای یک شرکت محسوب می‌شود. این ارزش ناشی از عواملی مانند نام تجاری قوی، روابط خوب با مشتریان، سابقه عالی در عرضه محصولات و خدمات، توانایی نوآوری و تکنولوژی و مزایای دیگر می‌باشد(رستمی و کهنسال، ۱۳۹۵). سرقفلی به شرکت قدرت رقابت می‌بخشد و می‌تواند تأثیر بسیار مثبتی بر روی عملکرد مالی و عملکرد کسب و کار داشته باشد. برخی از تأثیرات مهم سرقفلی برای شرکت شامل: افزایش اعتماد مشتریان: سرقفلی به مشتریان نشان می‌دهد که شرکت قابل اعتماد می‌باشد و قصد دارد بهترین خدمات و محصولات را ارائه دهد. اعتماد مشتریان می‌تواند باعث افزایش فروش و رشد کسب و کار شود. افزایش ارزش برند: سرقفلی می‌تواند به یک شرکت کمک کند تا به عنوان برندی قوی شناخته شود. برند قوی در بازار رقابتی امروزی می‌تواند به یک شرکت اجازه دهد تا قیمت‌گذاری بالاتری بر روی محصولات و خدمات خود داشته باشد. افزایش میزان سهم بازار: سرقفلی می‌تواند به شرکت کمک کند تا سهم بیشتری از بازار را به دست آورد. با داشتن یک سرقفلی قوی شرکت می‌تواند رقبای خود را در بازار پیش بگیرد و مشتریان را به سمت خود جذب کند. افزایش ارزش سهام: سرقفلی به شرکت ارزش افزوده می‌دهد و می‌تواند باعث افزایش قیمت سهام شرکت شود. سرمایه‌گذاران معمولاً به شرکت‌هایی با سرقفلی قوی علاقه‌مند هستند و برای سهام آن‌ها مبالغ بیشتری پرداخت می‌کنند. روابط با سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه: سرقفلی قوی به شرکت کمک می‌کند تا روابط قوی‌تری با سرمایه‌گذاران برقرار کند و سرمایه‌گذاران جدید جذب کند. و به طور کلی سرقفلی براساس درصد مالکیت شرکت اصلی محاسبه می شود(همانند تئوری شرکت مادر) اما مازاد سهم شرکت اصلی و سهم اقلیت به طور کامل شناسایی می شود(همانند تئوری شخصیت اقتصادی). و سهم اقلیت همانند تئوری شخصیت اقتصادی در قسمت حقوق صاحبان سهام گزارش می شود. همچنین سهم اقلیت از سود شرکت فرعی همانند تئوری شخصیت اقتصادی، نوعی توزیع سود تلقی می شود.

سرقفلی فقط میتواند در امور تجاری بهوجود آید؛ سرقفلی معروفیت و شهرتی است که یک فعالیت تجاری به کمک آن میتواند مشتریان زیادی را مجذوب خود نماید تا فروش را بیشتر و در نتیجه سود بیشتری را کسب نماید. بدینجهت سرقفلی نقش یک دارایی را ایفا میکند و همانند یک دارایی شرکت، به صورت اثربخش عمل می نماید. سرقفلی به تدریج به دست می آید و غیر قابل رویت و نامحسوس می باشد. علیرغم این تفاوتها، سرقفلی یک دارایی با ارزش برای موفقیت شرکت است. بعضی اوقات ممکن است یک شرکت برای سرقفلی، بیشتر از یک دارایی محسوس و قابل رویت تلاش نماید. از اینرو، مصلحت نیست که سرقفلی یک دارایی موهوم یا بی ارزش تلقی گردد. (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴)بدون شک سرقفلی به صورت نامشهود می باشد، یعنی نمیتوان آن را مشاهده و یا لمس نمود، اما در ارتباط با سوددهی شرکت با ارزش است. یک دارایی وقتی نامشهود است که بتواند ظرفیت کسب سود شرکت را افزایش دهد. در مورد شرکتی که تداوم فعالیت و موفقیتی ندارد، نمیتوان به سرقفلی آن هیچ بها و ارزشی داد. سرقفلی فقط موقعی ایجاد می شود که شرکت سود فوق العاده ای کسب نماید. سرقفلی ارزش، شهرت و اعتبار یک شرکت است که بستگی به سودهای مورد انتظار بیشتر از سود معمولی و نرمال در آینده دارد. ارزش سرقفلی بستگی به عوامل مختلفی مانند موقعیت جا و مکان مناسب شرکت، ماهیت و نوع فعالیت تجارت، کارایی مدیران، شهرت شرکت، جذابیت خاص برای مشتریان از نظر خدمات، کیفیت بالا و مرغوبیت کالا و غیره دارد. مازاد درآمد بیشتر از سود نرمال و عادی را "مازاد سود" گویند که شاهد و نشانه ای از ملموس بودن سرقفلی است. و شرکای اولیه برای راه اندازی شرکت مشقات و ناملایمات زیادی را متحمل می شوند. در مرحله اول آنها با واریز وجوه نقد یا غیر نقد تحت عنوان سرمایه بهحساب شرکت، ریسک سرمایهگذاری را پذیرفتهاند. شرکت میتواند با اداره و بهره برداری صحیح، مشتریان زیادی را جلب نماید که منجر به کسب سود اضافی بشود.(حکمت نیا، ۱۳۸۹) این امر جز در سایه تلاش و مساعدتها و کوششهای گذشته شرکا امکانپذیر نخواهد بود. موقعیکه شریک جدیدی وارد شرکت میشود، شرکای قدیمی مجبورند نسبتی از سود خود را به نفع وی از دست بدهند. شریک جدید با آوردن سرمایه خود به شرکت، هیچ ریسکی را نپذیرفته است، زیرا نسبت به سودهای آینده شرکت حق و حقوقی پیدا میکنند(یعنی بدون آنکه ریسک خاصی را تحمل نماید، شریک سودهای آینده شرکت خواهد شد). بدین جهت باید غرامت و تاوان شرکای قدیم را بپردازد تا بتواند نسبتی از سود شرکت را بهدست آورد. از اینرو،شریک جدید باید بالاجبار مبلغ

مازادی علاوهبر سرمایه خود بهعنوان جبران زحمات شرکای قدیمی بپردازد. این پرداختفوقالعاده را "سرقفلی" گویند. بدین ترتیب، سرقفلی بهعنوان جبران تلاشهای گذشته و ریسک سرمایه شرکای قدیمی پرداخت میشود و آنها رضایت میدهند تا قسمتی از سهم خود را به شریک جدید واگذار نمایند. از اینرو، تعیین ارزش سرقفلی در زمان ورود شریک جدید ضروری و الزامی است حق کسب و تجارت حقی است که به طور تدریجی و به مرور زمان برای مستاجر محل کسب و پیشه و تجارت به وجود می آید. درنتیجه بعد از اینکه مستاجر کار و فعالیت کرد و مشتری و اعتبار بدست آورد، حقی برای او به وجود می آید که به آن حق کسب و پیشه و تجارت می گویند. پس این دو در ماهیت کاملا باهم متفاوت هستند. اصطلاح فوق مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد، اگرچه هر دو به علت وجود یا ایجاد مزیتهای خاص تجاری حادث میشوند.

به تعبیر دیگر سرقفلی محل کسب به عواملی همچون موقعیت محلی و جذب مشتری وابسته است ولی سرقفلی یک واحد تجاری در نتیجه اثربخشی کلیه داراییهای ثابت مشهود و نامشهود قابل تشخیص و غیرقابل تشخیص واحد تجاری ایجاد میشود؛ به نحوی که موجب ایجاد منافع اقتصادی آتی بیشتری برای آن واحد تجاری در مقایسه با سایر واحدهای تجاری مشابه که همان دارایی ها را دارند، می گردد. اندازه‌گیری یا حسابداری سرقفلی یک فرآیند پیچیده است که برای تعیین ارزش سرقفلی یک شرکت انجام می‌شود. این ارزش معمولاً در صورت انجام تراکنش‌هایی مانند خرید یا فروش شرکت، ادغام یا انحلال شرکت و یا تعیین ارزش شرکت در زمان تنظیم صورت‌های مالی اندازه‌گیری می‌شود.(کثیر و همکاران، ۱۴۰۲)

سرقفلی در حسابداری به عنوان مازاد ارزش جاری یک واحد تجاری از مجموع دارایی‌های مشهود و نامشهود آن واحد تجاری که قابل شناسایی است، تعریف می‌شود. به بیان دیگر، سرقفلی دارایی نامشهود و ثابت یک شرکت است که به هنگام خرید این شرکت، خریدار باید مبلغی بیشتر از دارایی‌های واقعی براساس ارزش دفتری بپردازد .این مفهوم به‌عنوان دارایی نامشهود در نظر گرفته می‌شود، زیرا یک دارایی فیزیکی مثل ساختمان یا تجهیزات نیست. در ترازنامه، حساب سرقفلی در بخش دارایی‌های شرکت منعکس می‌شود. سرقفلی به‌عنوان دارایی نامشهود در حسابداری تجاری تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. سرقفلی دارایی نامشهودی است که منافع اقتصادی آتی یک شرکت را به جز دارایی‌های مشهود آن

منعکس می‌کند. این مفهوم معمولاً در زمان خرید یک شرکت شناسایی می‌شود. حساب سرقفلی در ترازنامه، در بخش دارایی‌های شرکت، منعکس می‌شود. تاثیر سرقفلی بر صورت‌های مالی شرکت در افزایش ارزش شرکت، سرقفلی می‌تواند ارزش شرکت را افزایش دهد، زیرا منافع نامشهود مانند نام تجاری و روابط مشتریان به ارزش شرکت افزوده می‌شود. و تأثیر بر سودآوری: اگر سرقفلی مثبت باشد، سودآوری شرکت نیز ممکن است افزایش یابد. و مدیریت و بهبود سرقفلی یعنی شرکت‌ها باید سرقفلی را مدیریت کنند و در صورت نیاز، تجدید ارزیابی کنند

به طور کلی، سرقفلی تأثیر مستقیم بر مالیات، ارزش شرکت، و عملکرد مالی دارد و مدیریت آن از اهمیت بالایی برخوردار است. سرقفلی به عنوان یک دارایی نامشهود در حسابداری تجاری تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد. برای ارزیابی سرقفلی، می‌توانید از مراحل زیر استفاده کنید: تشخیص عوامل سرقفلی: شناسایی عواملی مانند نام تجاری قوی، روابط مشتریان، سرمایه انسانی و دانش فنی که به سرقفلی ارزش افزوده می‌کنند. سپس محاسبه ارزش صافی دارایی‌های قابل تشخیص: محاسبه ارزش دفتری دارایی‌های قابل شناسایی شرکت (بدون در نظر گرفتن سرقفلی).پس ازآن محاسبه میزان مازاد پرداختی بر ارزش دفتری: مقداری که بیشتر از ارزش دفتری دارایی‌های قابل شناسایی پرداخت می‌شود، به عنوان سرقفلی در دفاتر حساب‌ها ثبت می‌شود. و در پایان گزارش سرقفلی در صورت‌های مالی: در ترازنامه، حساب سرقفلی در بخش دارایی‌های شرکت منعکس می‌شود. با این روش‌ها می‌توانید ارزش سرقفلی را به‌درستی ارزیابی کنید و مدیریت آن را بهبود دهید. به طور کلی، سرقفلی در حسابداری تلفیقی به عنوان یک دارایی نامشهود تعریف می‌شود. این مفهوم به ارزشی اشاره دارد که فراتر از دارایی‌های مادی شرکت می‌رود و ممکن است شامل عناصری مانند نام تجاری، روابط مشتریان، شبکه توزیع، سرمایه انسانی و دانش فنی باشد .(صادقی نشاط، ۱۳۹۳) در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، سرقفلی به عنوان یک مقدار محاسبه شده از تفاوت بین ارزش منصفانه دارایی‌های فرعی و ارزش دفتری آنها در نظر گرفته می‌شود. این مقدار به عنوان دارایی نامشهود در ترازنامه شرکت منعکس می‌شود.مدیریت سرقفلی از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا تأثیر مستقیم بر مالیات، ارزش شرکت، و عملکرد مالی دارد. ارزیابی دقیق سرقفلی و مدیریت آن می‌تواند به بهبود عملکرد شرکت کمک کند. حسابداری تلفیقی

یک روش رایج حسابداری است که از مزایای حسابداری مالی و حسابداری مدیریتی برای بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری استفاده می‌کند. این روش حسابداری، به تفکیک تمامی هزینه‌ها و درآمدها بر اساس عملکرد یک واحد سازمانی پرداخته و سپس اطلاعات حسابداری مالی و مدیریتی را تلفیق می‌کند .

نوروزی (۱۳۸۳) تأثیر صـــورت های مالی تلفیقی در تجزیه و تحلیل و تصـمیم گیری استفاده کنندگان را مورد بررســـی قرار دادند . بین نظرات پاســـخ دهندگان در خصـــوص بازده ســـرمایه‌گذاری، اعطای وام یا اعتبار، میزان وام یا اعتبار اعطایی، توانایی تقسیم سود و میزان سـود تقسیمی بر حسب نوع صـورت های مالی، تفاوت قابل ملاحظه آماری مشاهده نگردیده اســـت. به عبارت دیگر تهیه و ارا ئه صورتهای مالی تلفیقی فاقد ارزش اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان از این صورت‌های مالی میباشد.

ترکیب واحدهای تجاری هنگامی‌رخ می دهد که دو یا چند واحد تجاری، تحت کنترل مشترک درآیند. مفهوم کنترل با توانایی راهبری سیاستهای عملیاتی و مالی ارتباط دارد. ترکیب واحدهای تجاری ممکن است به یکی از شکلهای زیر انجام شود:

جذب قانونی، نوعی از ترکیب واحدهای تجاری است که در آن فقط یکی از شرکتهای ترکیب شونده باقی می ماند و شرکت دیگر نهاد جداگانه خود را از دست می دهد. داراییها و بدهیهای شرکت تحصیل شده به شرکت تحصیل کننده منتقل می شود و شرکت تحصیل شده منحل می‌گردد. پس از ترکیب واحدهای تجاری، عملیات شرکتهای مجزای قبلی به وسیله یک نهاد قانونی واحد ادامه می یابد.

تلفیق قانونی، نوعی از ترکیب واحدهای تجاری است که در آن همه شرکتهای ترکیب شونده منحل می‌شوند و داراییها و بدهیهای آنها به یک شرکت تازه تاسیس منتقل می گردد. عملیات شرکتهای جداگانه قبلی پس از ترکیب به وسیله یک نهاد قانونی واحد ادامه می یابد و پس از تلفیق قانونی، هیچ کدام از شرکتهای ترکیب شونده باقی نمی مانند.

تحصیل سهام، هنگامی‌رخ می دهد که یک شرکت،اکثرسهام(بیش از ۵۰ درصد) دارای حق رای شرکت دیگر را تحصیل کند و تمامی شرکتها با حفظ نهاد قانونی ولی تحت کنترل، به طور جداگانه به عملیات خود ادامه دهند. چون هیچ یک از شرکتهای ترکیب شونده منحل نمی شوند، شرکت تحصیل کننده، حقوق مالکیت در شرکت دیگر را به شکل سرمایه گذاری گزارش می کند. به رابطه ایجاد شده در تحصیل سهام، رابطه اصلی- فرعی اطلاق می شود. شرکت اصلی شرکتی است که اکثر سهام دارای حق رای شرکت

دیگر را تملک می کند؛ شرکت دیگر را شرکت فرعی می گویند. به‌دلیل مالکیت شرکت اصلی بر سهام شرکت فرعی، نوعی وابستگی و ارتباط بین شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی به وجود می آید. شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی تشکیل یک گروه می دهند. با توجه به ویژگی رُجحان محتوا بر شکل، هرچنداین واحدها از نظر قانونی جدای از هم، ولی به لحاظ واقعیت اقتصادی، یک نهاد واحدند. هنگامی‌که دو یا چند شرکت اصلی و فرعی، نهاد اقتصادی واحدی تشکیل دهند، معمولاً صورتهای مالی تلفیقی سودمندتر از صورتهای مالی تکتک واحدهاست. صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی یک گروه است که نهاد اقتصادی واحد به حساب می آید. فرایند تهیه و تنظیم صورتهای مالی تلفیقی مستلزم آمیختن صورتهای مالی جداگانه شرکتهای عضو گروه به همدیگر پس از حذف و تعدیل است تا وضعیت مالی و نتایج عملیات آنها را به¬طور یکجا نشان دهد، گو این که شرکتهای عضو گروه واقعاً یک شرکت واحد هستند.

صورت‌های مالی تلفیقی، گزارش‌های مالی هستند که عملکرد مالی، وضعیت تحقق شاخص‌های مالی و جریان‌های نقدی یک سازمان و واحدهای تجاری تابعه آن را به عنوان یک واحد تجاری نشان می‌دهد. در این گزارش‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌های شرکت‌های گروه با یکدیگر تلفیق می‌شوند. به عبارت دیگر، صورت‌های مالی تلفیقی نمایانگر وضعیت مالی کلی یک گروه شرکتی یا یک شرکت هلدینگ است که اطلاعات مالی تمام واحدهای تجاری تابعه را شامل می‌شود و تفاوت بین گزارش‌های مالی تلفیقی و غیرتلفیقی در این است که گزارش‌های مالی تلفیقی: شامل اطلاعات مالی و عملکردی است که از چندین شرکت یا واحد کسب و کار جمع‌آوری شده است. و نشان‌دهنده وضعیت مالی و نتایج عملیاتی همه شرکت‌های گروه را به عنوان یک واحد اقتصادی نشان می‌دهد. شامل صورت‌های مالی اصلی (صورت سود و زیان، صورت جریان وجوه نقد، و ترازنامه) است. اما در گزارش‌های مالی غیرتلفیقی: فقط اطلاعات مالی و عملکرد یک شرکت خاص را نشان می‌دهد. و به‌طور معمول، برای هر شرکت به‌صورت جداگانه تهیه می‌شود. به طور کلی، گزارش‌های مالی تلفیقی اطلاعات کلی‌تری از یک گروه شرکتی یا یک شرکت هلدینگ ارائه می‌دهند، در حالی که گزارش‌های مالی غیرتلفیقی تنها به شرکت‌های فردی اختصاص دارند. همچنین شمس کلوخی و کربلایی (۱۳۹۴)در پژوهشی به بررسی تأثیر مربوط بودن صورتهای مالی تلفیقی در مقابل صورت های مالی شرکت اصلی بر ارزش بازار سرمایه پرداختند و نتایج تحقیق حاکی از آن بود که اطلاعات حسابداری دارای ارزش مربوط بودن بالایی در بازار بزرگ در حال

ظهور بورس ایران میباشد .همچنین به این نتیجه رسیدند که درآمد و جریان وجوه نقد تلفیقی اطلاعات مربوط‌تری را در مقایسه با درآمد و جریان وجوه نقد شرکت اصلی ارائه مینماید. صورت‌های مالی تلفیقی یکی از ابزارهای مهم در گزارش‌دهی مالی گروه‌های شرکت‌ها هستند. این صورت‌ها با ارائه اطلاعات جامع و دقیق از وضعیت مالی و عملکرد گروه شرکت‌ها، به ذی‌نفعان کمک می‌کنند تا تصمیمات بهتری اتخاذ کنند.استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تلفیقی، برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی برآورده می‌شود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیتهای حقوقی جداگانه ارائه می‌دهند. صورت‌های مالی تلفیقی یکی از ابزارهای مهم در گزارش‌دهی مالی گروه‌های شرکت‌ها هستند. این صورت‌ها با ارائه اطلاعات جامع و دقیق از وضعیت مالی و عملکرد گروه شرکت‌ها، به ذی‌نفعان کمک می‌کنند تا تصمیمات بهتری اتخاذ کنند از مزایای صورت‌های مالی تلفیقی می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: تصویر دقیق از وضعیت مالی: صورت‌های مالی تلفیقی به طور کامل وضعیت مالی کلی گروه شرکت‌ها را نشان می‌دهند و اطلاعات مهمی از جمله دارایی‌ها، هزینه‌ها، سود و حقوق صاحبان سهام را ارائه می‌کنند. ارزش اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و مدیران: این گزارش‌ها به سرمایه‌گذاران و مدیران اطلاعاتی راجع به عملکرد مالی گروه و تأثیر تصمیمات مدیریتی بر آن ارائه می‌دهند. تصمیم‌گیری بهتر: با داشتن اطلاعات دقیق از وضعیت مالی، تصمیم‌گیری‌ها در زمینه سرمایه‌گذاری، توسعه، تخصیص منابع و مدیریت مالی بهبود می‌یابد. به طور کلی، صورت‌های مالی تلفیقی به عنوان یک ابزار مهم در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک و مدیریتی گروه‌های شرکتی مورد استفاده قرار می‌گیرند صورت‌های مالی تلفیقی در ایران به شرکت‌های گروه اصلی و زیرمجموعه‌های آن اعمال می‌شود. اکتاویان مولر، (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی سودمندی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورتهای مالی شرکت اصلی پرداخته و به این نتیجه رسید که اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورتهای مالی شرکت اصلی سودمندتر میباشد.این صورت‌ها، اطلاعات مالی و عملکردی را از همه شرکت‌های گروه جمع‌آوری کرده و وضعیت مالی کلی گروه را به عنوان یک شخصیت اقتصادی منفرد نشان می‌دهند. به عبارت دیگر، صورت‌های مالی تلفیقی نمایانگر وضعیت مالی و نتایج عملیاتی کل گروه شرکت‌ها به عنوان یک واحد اقتصادی منفرد است.

نتیجه‌گیری

صورت سود و زیان تلفیقی محتوای اطلاعاتی بالاتری نسبت به صورت سود و زیان شرکت اصلی دارد. با توجه به نتایج پژوهش دیدار و وکیلی(۱۳۹۵) صـــورتهای مالی انفرادی، تنها نقش اطلاع رســـانی درباره وضـــعیت مالی و عملکرد مالی واحد حقوقی (شرکت اصلی) را ندارد، بلکه نقطه شروعی در تعیین مالیات و محاسبه سود قابل توزیع را نشان میدهد. ب

نابراین مازاد محتوای اطلاعاتی گزارشگری دوگانه(صورت های مالی تلفیقی به همراه صورت های مالی اصلی) محتمل بوده که منجر به این واقعیت میگردد که گزارشـگری دوگانه مطلوب تر و برتر از گزارشـگری تلفیقی اسـت و محتوای اطلاعاتی صـــورتهای مالی تلفیقی در بازارهای سرمایه که از اسـتانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اسـتفاده میکند که در مقایسه با محتوای اطلاعاتی صورت های مالی تلفیقی که در بازار سرمایه ایران است، زیرا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارای کیفیت بالا تلقی شده و درجه بالایی از شفافیت و مقایسه پذیری صورت های مالی ارائه شده را تضمین مینمایند.

نتایج پژوهش خانی ذلان و همکاران(۱۴۰۱) نشان دادند رفتار شرکت، موانع قانونی، ابعاد مالی، صنعت کسبوکار، قوانین و بازار سرمایه، افشا و اجرای سودمند، حاکمیت شرکتی، دانش و آموزش حسابرس، مهارت و تجربه حسابرس، استاندارد خاص، تقاضا حسابداری، مدرن بودن، همافزایی، شرایط اقتصادی، شرایط محیطی، ثبات اقتصادی، پایبندی به استانداردها و محدودیت اجرایی و ذاتی بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و نشان میدهند این رابطه درباره حسابهای تلفیقی از شدت بیشتری نسبت به حسابهای غیر تلفیقی برخوردار است.

صورتهای مالی تلفیقی، تصویر روشنی از اطالعات مالی شرکت های ترکیب شده را به صورت یک شرکت منفرد ارائه میدهد. همچنین، ابعاد مالی، قوانین و بازار سرمایه و حاکمیت شرکتی اطالعاتی سودمندتری را نسبت به بقیه عوامل ارائه میکند و دارای محتوای اطلاعاتی بیشتری است. یافته ها بیان کننده این است که در بازار سرمایه ایران، سرمایه گذاران در تصمیم گیری های خود، توجه خاصی به شرایط اقتصادی و محیطی در ارزشیابی سودمندی شرکتهای اصلی دارند و شرایط علی شامل ابعاد رفتاری، دانشی و اخلاقی، ساختاری و مدیریتی، قانونی و مالی میتواند تأثیرات مثبتی بر سودمندی اطلاعات مالی داشته باشند.

پیشنهادها

همچنین با توجه به موضوع بررسی شده در این پژوهش پیشنهاد می شود تا: سودمندی سرقفلی صورت های مالی تلفیقی از دیدگاه دیگر رویکردهای سودمندی نیز مورد آزمون واقع گردد. اعمال میزان تاثیر کنترل شرکت اصلی در سودمندی صورت های مالی تلفیقی نسبت به صورت های مالی شرکت اصلی ارزیابی گردد و همچنین چرایی فقدان محتوای اطلاعاتی جریان نقد تلفیقی بررسی گردد و به تحلیلگران و سرمایه‌گذاران پیشنهاد می گردد در تصمیمات مربوط به سرمایه گذاری صورت های مالی تلفیقی را مدنظر قرار دهند. و با توجه به نتایج پژوهش دیدار و وکیلی(۱۳۹۵) به تحلیلگران و سرمایه گذاران پیشنهاد می گردد در تصمیمات مربوط به سرمایه‌گذاری صورت‌های مالی تلفیقی را مدنظر قرار دهند. و پیشنهاد میشود الگوی زمینه بنیانی برای عوامل مؤثر بر سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی با منشأ درونسازمانی و منشأ برونسازمانی به طور مجزا ارائه شود.

منابع

استاندارد حسابداری شماره ۱۸: صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای فرعی تجاری.

بادینی، حسن، و جوانمرد، لیلا. (۱۳۹۲). بررسی امکان و چگونگی توقیف سرقفلی و حق کسب یا پیشه یا تجارت. پژوهش حقوق خصوصی، ۲(۴)، ۱۶۹-۱۹۳.

باریکلو، علیرضا. (۱۳۹۵). تحلیل فقهی حقوقی سرقفلی در قانون موجر و مستاجر مصوب سال ۱۳۷۶. فقه و مبانی حقوق اسلامی (مقالات و بررسی ها)، ۴۹(۲)، ۱۸۹-۲۱۱.

حکمت نیا، محمود. (۱۳۸۹). تحلیل حقوقی - اقتصادی اموال فکری - معنوی (غیر فیزیکی). اقتصاد اسلامی، ۱۰(۳۹)، ۱۶۷-۱۹۴.

خانی ذلان، امیررضا، حجازی، رضوان، رنجبر، محمدحسین، و سالاری، حجت الله. (۱۴۰۱). ارائه سودمندی گزارشگری مالی تلفیقی با استفاده از معادلات ساختاری. پژوهش های حسابداری مالی، ۱۴(۳ (پیاپی ۵۳))، ۵۹-۸۴.

خدامی پور، احمد، و دهقان، فاطمه. (۱۳۹۳). ارتباط ارزشی اطلاعات صورت‌های مالی تلفیقی، در مقایسه با صورت‌های مالی جداگانه شرکت اصلی. نشریه پژوهش های حسابداری مالی, ۶(۳), ۵۱-۶۶.

دیدار، حمزه، و وکیلی، سونیا. (۱۳۹۶). بررسی محتوای اطلاعاتی صورت های مالی تلفیقی در برابر صورت های مالی شرکت اصلی با تاکید بر نقش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (شواهد حاصل از دو بازار سرمایه ایران و سنگاپور). پژوهش های تجربی حسابداری، ۶(۲۴)، ۲۵-۴۵.

رحمانی، علی، عامری، بهاره، و کرمی، فاطمه. (۱۳۹۳). سودمندی صورت های مالی تلفیقی از دیدگاه محتوای اطلاعاتی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۶(۲۴)، ۳۳-۵۱.

رحمانی، علی، و قاسمی، مهسا. (۱۳۹۲). ارتباط ارزشی سرقفلی گزارش شده. پژوهش های تجربی حسابداری، ۳(۹)، ۱۱۱-۱۲۴.

رستمی، شعیب، و کهنسال، ثمین. (۱۳۹۵). بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی. مطالعات حسابداری و حسابرسی, ۵(۱۸), ۱۰۰-۱۲۰.

رهنمای رودپشتی، فریدون، وکیلی فرد، حمیدرضا، لک، فضل اله، و محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۴). سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت های مالی. حسابداری مدیریت، ۸(۲۵)، ۲۹-۴۷.

سبزعلی پور، فرشاد،(۱۳۸۳)، "سودمندی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورت های مالی شرکت اصلی" ، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی .

ساعی، محمدجواد و عبدی، مهدی. (۲۰۱۴). بررسی تجربی مدیریت سود در صورتهای مالی تلفیقی و صورتهای مالی شرکت اصلی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره (۵)، شماره (۲۱)، صفحات۶۸-۸۵.

شعری, صابر, و سبزعلی پور, فرشاد. (۱۳۸۴). سودمندی اطلاعات صورت های مالی تلفیقی در مقایسه با اطلاعات صورتهای مالی شرکت اصلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی. ۳(۹)، ۶۵-۹۶.

صادقی نشاط، امیر. (۱۳۹۳). حق سرقفلی در فروشگاه های مجازی. مطالعات حقوق تطبیقی، ۵(۱)، ۱۹۱-۲۰۰.

قلی زاده منقوطای، احد. (۱۳۹۶). تحلیل چگونگی کارکرد حقوقی جایگزینی حق کسب, پیشه یا تجارت با حق سرقفلی: اجتناب ناپذیری پذیرش احترام حق رونق تجارتی. مطالعات حقوق خصوصی (حقوق)، ۴۷(۳)، ۴۹۱-۵۱۰.

کثیر، امین، صادقی، عارف، و کاظم زاده رائف، محمدعلی. (۱۴۰۲). حقوق مالک و مستأجر در قوانین سرقفلی و حق کسب و پیشه واحدهای تجاری. کنفرانس بین المللی فقه، حقوق و پژوهش های دینی.

محمدی، مهدی، بهمن آبادی، مرضیه، و حسینی، سیدرسول. (۱۳۹۰). مدیریت سود و اطلاعات صورت های مالی. مدیریت کسب و کار، ۲(۹)، ۴۹-۶۸.

نورانی، حسین، خدامی پور، احمد، و پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). ارتباط ارزشی استهلاک سرقفلی و تاثیر اهرم مالی بر این رابطه با در نظر گرفتن استانداردهای ملی و بین المللی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۹(۳۴)، ۳۶۷-۳۹۱.

sepidarsystem.com/blog/consolidated-financial-statement

ariataraz.com/consolidated-financial-statements

alvandhesaban.com/consolidated-financial-statement

accountingzanjan.blogfa.com/post/۲۳

tadbirtp.ir/goodwill-accountin

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری

فراخوان پذیرش مقاله

باموضوعیت

تئوری های حسابداری مالی، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، مباحث نوین در حسابداری، نقش حسابداری مدیریت در سیستمهای کنترلی، استراتژی و چالشهای اجرایی، حسابرسی مستقل و داخلی، حسابداری صنعتی، حسابداری دولتی . پاسخگویی، حسابداری سرمایه فکری و منابع انسانی، حسابداری محیط زیست، نقش حسابداری در توسعه پایدار، نقش حسابداری در توسعه بازار سرمایه، نقش اطلاعات حسابداری در ارزیابی شرکتها، نقش سیستم اطلاعات حسابداری در مدیریت، سلامت سیستم حسابداری مالی و مالیاتی در توسعه پایدار، اخلاق در حسابداری و حسابرسی، مطالب اقتصاد سنجی و مدیریت و مهندسی مالی، حسابرسی و مباحث اقتصادی و میان رشته ای.

آدرس ایمیل جهت ارسال مقاله:
alrabiei@ut.ac.ir

تلفن:
۰۹۱۲۰۴۸۰۴۷۱

یکشنبه
از ساعت ۰۲:۰۰ - ۱۰:۰۰

راهبردهای حسابداری
فصلنامه علمی تخصصی