

پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی
سال اول، شماره یک، زمستان ۱۳۹۶

تبیین نیاز به استانداردهای حسابداری —————
دستگاه‌های اجرایی
کریم اسکندری، شیما کردبچه

بررسی و ارزیابی روابط عوامل بنیادی مشمول ترک ترازنامه و صورت
جریان‌های نقدی و افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در
بورس اوراق بهادار تهران
مهرداد فتحی

بررسی رابطه بین قیمت محصولات با میزان رضایت‌مندی مشتریان
شرکت بهپخش تبریز
رضا شعبانی پور، محمد حسین ثنائی محمدی، حامد پاشائی، رسول پورجمال

سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری : چالش در گزارشگری به‌هنگام
مرتضی دانشمند، علی صنعتی

مدیریت و کاهش بهای تمام‌شده، بامحوریت طبقه‌بندی طبیعی
هزینه‌ها در کسب و کارهای کارآفرینانه با رویکرد ارزش‌آفرینی
محمد حسین ثنائی محمدی، بهرام ستاری، ودود حسن‌زاده، مجید
عمادالشریعه



صاحب امتیاز و مدیرمسئول:
مهرداد فتاحی
زیر نظر شورای سردبیری
مدیر داخلی: منیژه ملائی

پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی
سال اول، شماره یک، زمستان ۱۳۹۶



۰۲۱ ۳۳ ۲۰ ۲۴ ۸۷

۰۲۶ ۳۴ ۴۳ ۶۹ ۵۹



۰۲۱ ۴۳ ۸۵ ۷۱ ۲۴

نشانی: کرج، بلوار امام خمینی (باغستان)، بین
خیابان پنجم و ششم، روبروی مجموعه ورزشی
انقلاب، پلاک ۷۳۵، ساختمان پرند، واحد ۱

فراخوان پذیرش مقاله

دانش اقتصاد پایه اصلی توسعه در این سرزمین است. حسابداری نیز مفاهیم و رویدادهای مالی و اقتصادی را به عدد تبدیل می‌کند؛ از اینرو همواره ارتباط ژرفی میان این دو حوزه کلیدی وجود دارد. در نظریه‌های جدید رشد اقتصادی، دانش به عنوان نوعی متغیر برون‌زا (در اقتصاد) به شمار نمی‌رود، بلکه بخش اصلی و کلیدی نظام اقتصادی محسوب می‌شود. گذر به اقتصاد دانش‌بنیان جز از مسیر پژوهش نمی‌گذرد و آنچه امروز جامعه علمی و اجرایی کشور بدان نیازمند است انتشار نتایج این پژوهش‌ها است.

با این نگاه نشریه «پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی» با همکاری علمی اساتید برجسته دانشگاه‌های کشور به انتشار مقالات تخصصی در زمینه حسابداری و اقتصاد می‌پردازد. از اینرو از تمام اساتید، صاحب‌نظران، کارشناسان، دانشجویان و پژوهشگران دعوت می‌نماید با ارسال مقالات علمی خود از طریق وبسایت نشریه به نشانی www.Jares.ir در پربارتر کردن این نشریه ما را یاری نمایند.

برای ارسال مقاله به نشریه کافی است تا در وبسایت ثبت‌نام نموده و با ورود به پنل کاربری، مقاله خود را ثبت کنید. پس از بررسی اولیه و داوری علمی از طرف تحریریه جهت انتشار مقاله با نویسندگان رابط تماس گرفته خواهد شد.

محورهای نشریه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

پژوهش‌های حسابداری:

- تئوری‌ها و نظریات حسابداری

- مباحث نوین در حسابداری و حسابرسی

- پژوهش‌های کاربردی در حسابداری و حسابرسی

- بورس، مدیریت مالی، سرمایه‌گذاری و حسابداری

- جایگاه حسابداری و حسابرسی در توسعه اقتصادی

- آموزش و اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، حسابرسی

- سیستم‌های اطلاعات حسابداری

- حسابداری مالیاتی و حسابداری مدیریت

- صنعت، تولید و حسابداری مدیریت

- استانداردهای حسابداری و حسابرسی

- مطالعات میان‌رشته‌ای در حسابداری

پژوهش‌های علوم اقتصادی:

- اقتصاد خرد، اقتصاد کلان و اقتصادسنجی

- اقتصاد اسلامی، برنامه‌ریزی و نظام‌های اقتصادی

- اقتصاد، توسعه و مطالعات اقتصادی ایران

- اقتصاد محیط‌زیست، منابع طبیعی و انرژی

- تاریخ تئوری‌ها، نظریات و سیاست‌های اقتصادی

- مدل‌سازی و پیش‌بینی در بازارهای اقتصادی

- اقتصاد مالی، بانکداری و نظام پولی

- اقتصاد مقاومتی، کارآفرینی و اشتغال‌زایی

- اقتصاد و تجارت الکترونیک و بین‌الملل

- اقتصاد تولید و اقتصاد صنعتی

- مطالعات میان‌رشته‌ای در اقتصاد

فهرست مقالات

صفحه	عنوان مقاله
۱	تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی کریم اسکندری، شیما کردبچه
۱۱	بررسی و ارزیابی روابط عوامل بنیادی مشترک ترازنامه و صورت جریان‌های نقدی و افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مهرداد فتحی
۲۳	بررسی رابطه بین قیمت محصولات با میزان رضایت‌مندی مشتریان شرکت بهپخش تبریز رضا شعبانی پور، محمد حسین ثنائی محمدی، حامد پاشائی، رسول پورجمال
۳۵	سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به‌هنگام مرتضی دانشمند، علی صنعتی
۴۷	مدیریت و کاهش بهای تمام شده، بامحوریت طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها در کسب کارهای کارآفرینانه با رویکرد ارزش‌آفرینی محمد حسین ثنائی محمدی، بهرام ستاری، ودود حسن زاده، مجید عمادالشریعه

تبیین نیاز به استانداردهای حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی

کریم اسگندری^{۱*}، شیما کردبچه^۲

گروه مدیریت دولتی، دانشگاه پیام نور، صندوق پستی ۳۶۹۷-۱۹۳۹۵ تهران، ایران
دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یادگار امام (ره)، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، شهر ری، ایران
Skandarik@yahoo.com

چکیده

با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت‌های رقابتی شرکت‌ها و سازمان‌ها در جهان امروز، میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می‌تواند به عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حایز اهمیت باشد و با استفاده از آنها می‌توانند به ارزیابی وضعیت موجود طرح‌های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام نمایند. در سالهای اخیر موضوع حسابرسی عملکرد مدیریت به طور جدی در ایران مطرح شده است و بیشتر بحث‌ها بر سر آن است که آیا اجرای حسابرسی عملکرد با استقبال روبرو می‌شود یا خیر؟ واقعیت این است که بسیاری از مدیرانی که نظام کنترل مطلوب را به عنوان یکی از ضروریات افزایش بهره‌وری می‌دانند، بر اجرای آن تأکید داشته و شواهد تجربی چندی نیز در ایران مشاهده شده است. اما درباره اینکه متغیرهای حسابرسی عملکرد در ایران تا چه حد مورد پذیرش قرار گرفته و آیا سازمان‌ها بر نقش آن‌ها در توسعه سازمانی واقفند؟، تردید وجود دارد. در این مقاله سعی شده است ضمن ارایه‌ی توجیهات نیاز به حسابرسی عملکرد مدیریت، استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد توسط حسابرسان در انجام این کار موشکافی شود. نتایج حاصل مبنی بر این است که عملیات کارآ و اثر بخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و ضروری است ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت در راستای رسیدن به این اهداف طراحی شوند تا اینکه بتوان از طریق استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت، وظایف مدیریت سازمان را مورد ارزیابی قرار داد. از این‌رو می‌توان اذعان نمود که حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، منجر به حل مسایل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره مؤسسات می‌شود.

واژگان کلیدی: حسابرسی عملکرد^۱، حسابرسی کارایی^۲، حسابرسی اثربخشی^۳، صرفه اقتصادی^۴، مدیریت^۵

۱- مقدمه

در دنیای امروزی، که عصر اطلاعات و ارتباطات نامیده شده و طبق گفته الوین تافلر به موج چهارم شهرت یافته است، مدیران پیش‌تاز، همواره تلاش می‌کنند از کنترل و نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود و دیگران اطمینان لازم را به

1. Performance auditing
2. Efficiency auditing
3. Effectiveness auditing
4. Economy
5. Management

دست آورند تا در برابر موضوعات واقعه، نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین آنان هیچگاه نباید در بهره‌گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود، برای تعیین مشکلات و ارایه‌ی راه‌حل آن تردید داشته باشند، تا با استفاده از این خدمات به موفقیت‌های روزافزون تری دست‌یابند. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری‌رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته است، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه‌های اقتصادی و ارایه‌ی پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند. در سال‌های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی‌ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی‌هایی شده است و از آنجا که صورت‌های مالی به تنهایی پاسخ‌گوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه‌هایی، نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشم‌گیری افزایش یافته است.

در واقع حسابرسی عملکرد در برگزیده بررسی سیستماتیک فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخصی از آن در دستیابی به هدف‌های مشخص هم‌چون ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات یا لزوم بررسی و اقدامات بیشتر می‌باشد (صفر، ۱۳۷۶، ۶). اینکه چرا عملکرد حسابرسان مکرراً در تاریخچه شرکت‌ها همیشه به صورت پرسش مطرح می‌شود توضیحات زیادی دارد. اول اینکه، شاید عملکرد حسابرسان به آن اندازه که از آن‌ها انتظار می‌رود، نیست. در بسیاری از موارد شکست تجاری، مربوط به عملکرد سهام‌داران و مدیران ارشد است. حقیقت این است که این عملکرد ضعیف و شکست، عدم کنترل جدی را نشان می‌دهد. در چنین مواقعی ساختار دولتی شرکت که باید هر عمل غیر اخلاقی و غیر قانونی را در همان مرحله اول کنکاش می‌کرد، نکرده است. از آنجایی که حسابرسی عمومی قسمت مهم در رسالت یک شرکت و سازمان است، در چنین مواقعی عدم وجود چنین ساختاری ممکن است عملکرد حسابرسان را به خوبی منعکس نکند (Hassink et al, 2009, 2). از این‌رو در مورد حسابرسی عملکرد تحقیقات متعددی انجام و مقالات متعددی نوشته شده است، از جمله می‌توان به تحقیقی که توسط سانوسی^۱ و اسکندر^۲ تحت عنوان «بررسی تأثیر عملکرد محرک بر عملکرد حسابرسی در شرایط گوناگون» در سال ۲۰۰۷ در مالزی انجام شده، اشاره کرد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عملکرد محرک باعث افزایش عملکرد حسابرسی می‌شود به عبارت دیگر نتایج هم‌گویی این مطلب است که هم محرک‌های مالی و هم غیر مالی عملکرد حسابرسی را افزایش می‌دهند و باعث افزایش سعی و تلاش برای عملکرد بهتر می‌شوند (Zuraidah & Takiah, 2007, 46).

۲- اهمیت و ضرورت حسابرسی عملکرد مدیریت در دستگاه‌های اجرایی

جهان در دهه‌های اخیر شاهد پیشرفت چشم‌گیری در حرفه حسابرسی بوده است. توسعه سازمان‌ها و پیچیده تر شدن روابط و پیشرفت‌های فن‌آوری از یک سو و لزوم استفاده بهینه از منابع محدود و نادر از سوی دیگر، موجب رشد هر چه بیشتر حسابرسی و نیاز به انجام جامع آن شده است. ضرورت انجام حسابرسی مالی و اظهارنظر بدون دید انتقادی نسبت به صورت‌های مالی توسط حسابرسان بر کسی پوشیده نیست. از سویی نیاز فزاینده به مدیریت آگاه، با توجه به شرایط اقتصادی حاضر در دستگاه‌ها، توسعه پویایی حرفه حسابرسی را ایجاب می‌کند تا علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی ابعاد مختلف عملکرد مدیریت را نیز مورد بررسی قرار دهد. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتایج و پیشنهادهای اصلاحی خود را برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارائه دهند. این تفکر در دنیای امروز موجب پیدایش نگرش جدیدی از حسابرسی تحت عنوان حسابرسی عملکرد مدیریت شده است.

هم‌چنین می‌توان به تعدادی از دلایل ضرورت توجه به حسابرسی عملکرد در زیر اشاره کرد:

1. Zuraidah Mohd-Sanusi

2. Takiah Mohd-Iskandar

- حسابرسی مالی و رعایت به لحاظ دامنه رسیدگی نم توانند پاسخ گوی کامل نیازهای حسابرسی باشند.

- در حکومت های دموکراتیک مردم و نمایندگان آنها نیازمند مکانیزم ها و روش های مناسبی در جهت آگاهی از عملکرد مسئولان هستند و محدوده حسابرسی های دیگر پاسخ گوی این نیاز ایشان نیست.

- با توجه به گسترش روزافزون آگاهی ها و رقابت در عرصه های مختلف حساسیت همگان نسبت به کسب بهره وری و بازدهی هر چه بیشتر افزایش چشم گیری یافته است (دیوان محاسبات، ۱۳۸۸).

سازمان هایی که عملکرد خود را به لحاظ معیارهای کاملی چون صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در معرض قضاوت و سنجش دیگران می بینند و مدیران آن سازمان ادامه حیات مدیریتی خود را در سایه رأی مردم یا سهامداران مربوطه می دانند نسبت به سازمان هایی که هیچ تحلیل عملکردی از آنها به عمل نمی آید بسیار کارا تر عمل می نمایند. شاید مهمترین تفاوت بخش خصوصی و بخش دولتی در همین موضوع است که مدیران بخش خصوصی با معیارهایی معین به طور دائم باید پاسخ گوی عملکرد خویش به سهامداران باشند و مشاهده هرگونه ضعفی از آنها موجب تغییر نظر سهامداران نسبت به آنها خواهد شد. اگر با ایجاد مکانیزم هایی مشابه در بخش دولتی نیز سعی کنیم این حد از پاسخ گویی را ایجاد نماییم و مدیران مربوطه بدانند که منافع شخصی آنها (ادامه حیات مدیریتی و) وابسته و هم جهت است با منافع سازمانی در این صورت می توان انتظار داشت که بخش دولتی نیز تا حدودی به اندازه بخش خصوصی کاراً عمل نماید. حسابرسی عملکرد در واقع حرکت مهمی در این جهت است.

۳- پیشینه نظری حسابرسی و حسابرسی عملکرد مدیریت

مفهوم حسابرسی داخلی در دولت، مفهوم نوظهوری نیست. در کشور چین حدوداً ۴۰۰۰ سال پیش این کار انجام می شد در کشور چین، اعتبار و صحت نظارت بر تدابیر امپراطوری موضوع اصلی بوده و حسابرسی با اولین روش های ابداعی مالی برای می کرد. این مفهوم به بررسی کارهای تجارت نیز راه یافت و تا اواسط سال ۱۹۰۰ ادامه داشت تا اینکه توسعه در عملکرد حسابرسی در ایالت میشیگان^۱ و کالیفرنیا^۲ و چند ایالت و دولت های بومی آمریکا شروع شد. امروزه اکثر دولت ها در هر نوع و هر ساختاری برای حسابرسی داخلی از کارکنان بومی یا غیر بومی استفاده می کنند و در حالت کلی حسابرسی حوزه وسیعی است که به عنوان حسابرسی عملکرد شناسایی می شود (Dittenhofer, 2001, 43). بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می دهد که نیاز به حسابرسی عملکرد قدمت بیشتری داشته و از اواخر قرن نوزدهم این نیاز مطرح بوده است. پیدایش تفکر بررسی عملکرد مدیریت را می توان در رکود ۱۹۳۰، ضرورت کنترل و بازنگری عملکرد موسسات عمومی و خصوصی جستجو نمود (نخبة فلاح، ۱۳۸۴، ۷۹). اصطلاح حسابرسی عملکرد یا حسابرسی عملیاتی اغلب به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورت های مالی جهت اظهار نظر حرفه ای بر روی آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حساب ها رسیدگی می کند به کار می رود (نخبة فلاح، ۱۳۸۴، ۳).

واژه حسابرسی مدیریت در فرهنگ آکسفورد به این شرح تعریف شده است «بررسی مستقل مدیریت یک سازمان، به وسیله مشاوران مدیریتی که دارای مهارت لازم برای انجام این نوع بررسی هستند. این بررسی همه جنبه های یک شرکت از قبیل تولید، بازاریابی، فروش، مالی، انبار و امور کارکنان را در بر می گیرد» (رحیمیان، ۱۳۸۲). حسابرسی عملکرد بنا به تعریف فرهنگ کهلر «نوعی حسابرسی فعالیت های سازمانی است که توسط حسابرسان داخلی یا مستقل انجام می شود و هدف آن ارزیابی استانداردها، خط مشی ها و رهنمودهای کلی است و سرانجام به گزارش رسمی یافته ها منجر می شود». دامنه این نوع حسابرسی که به دقت تعریف و محدود می شود ممکن است دارای ماهیتی کلی بوده یا کاربرد محدودی داشته باشد. همچنین استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به این صورت زیر تعریف می کند: یک بررسی

1. Michigan

2. California

هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیت‌های سازمان دولتی برای بهبود پاسخ‌گویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها (حسین‌زاده، ۱۳۸۴، ۶).

۴- مقایسه‌ی حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد مدیریت

حسابرسی عملکرد حرفه‌ای، مستلزم انواع مهارت‌ها است و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخش‌های مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارها، خرید پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از بخش‌هایی هستند که می‌توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند. حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت‌های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصت‌هایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش‌ها و عملیات است (حسین‌زاده، ۱۳۸۴، ۶).

با استفاده از مفاهیم حاکم بر حسابرسی عملکرد می‌توان به بررسی تفاوت‌های موجود میان حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی پرداخت. حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورت‌های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی‌تری است. حسابرسی عملکرد حرفه‌ای مستلزم انواع مهارت‌هاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. حسابرسی عملکرد یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت است. تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرسان است که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرسان بیشتر ارزیابی فعالیت‌ها است. از تفاوت‌های حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می‌توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می‌شود.

یکی دیگر از تفاوت‌های موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آن‌ها است که در آن طرح‌ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است. حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می‌کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه‌های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد یک سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم می‌شود. حسابرسی عملکرد، برخلاف حسابرسی صورت‌های مالی کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مد نظر قرار می‌دهد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۰). برخی از تفاوت‌های موجود بین حسابرسی صورت‌های مالی مرسوم و حسابرسی عملیاتی در جدول زیر خلاصه شده است:

جدول شماره ۱: مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد

ردیف	ویژگی‌ها	حسابرسی مالی	حسابرسی عملیاتی
۱	اهداف	اظهارنظر در مورد وضعیت مالی	تجزیه و تحلیل و بهبود روش‌ها و عملکرد
۲	دامنه	مدارک و اسناد مالی	فعالیت‌های سازمانی
۳	مهارت‌ها	حسابداری	دانش‌های مختلف
۴	جهت‌گیری زمانی	گذشته نگر	آینده نگر
۵	دقت	مطلق	نسبی
۶	مخاطبان	سهامداران و عموم	مدیریت داخلی
۷	ضرورت	الزامات قانونی	طبق درخواست مدیریت
۸	استانداردها	اصول پذیرفته‌شده حسابداری استانداردهای حسابداری	استانداردهای دیوان محاسبات صرف اقتصادی کارایی و اثربخشی
۹	اظهار نظر	ضروری	غیرضروری
۱۰	نتایج حسابرسی	اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی	پیشنهاد به مدیریت
۱۱	کانون توجه	ارایه‌ی مطلوب صورت‌های مالی	پیشرفت‌های عملیاتی
۱۲	نقطه نظر	مالی	مدیریتی
۱۳	موفقیت	اظهار نظر	پذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریت

منبع: رحیمیان، نظام الدین، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرِس، ۱۳۸۲، شماره ۲۰، ص ۲۸.

۵- معیارهای حسابرسی مؤثر

- تعیین و تعریف اهداف حسابرسی که توسط تمامی بخش‌ها تثبیت شده است.
- فراهم کردن یک طرح حسابرسی مناسب که توسط تمام بخش‌ها تثبیت شده است.
- فراهم کردن منابع و زمان کافی برای تکمیل حسابرسی.
- طراحی و اجرای حسابرسی توسط یک حسابرِس کارآمد و خاص.
- رهبری و اداره حسابرسی طبق روند و استانداردهای حسابرسی شناخته شده.
- یافتن اعتبار و صحت؛ اعتبار و صحت به این معنی است که یافته‌ها از اهمیت کافی برخوردار هستند و بدون تردید منطقی تأیید نمی‌شوند. در مورد چنین تردیدی، مشاوره با یک حسابرِس کارآمد توصیه می‌شود.
- تحلیل یافته‌ها در ارتباط با اهداف حسابرسی همراه با تأکید بر ریسک.
- ترویج اصلاح و اعمال اصلاح (نتایج حسابرسی باید به بهبود و اصلاح منجر شود).
- متقاعد کردن کامل مشتری از لحاظ انجام اهداف معین و در حالت کلی عملکرد حسابرسان.
- فراهم کردن مدارک عینی برای تمام بخش‌های قابل توجهی که حسابرسی در گسترش سیستم مدیریت کیفیت به نتیجه می‌رسد (Beckmerhagen, 2004, 17).

۶- مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد مدیریت

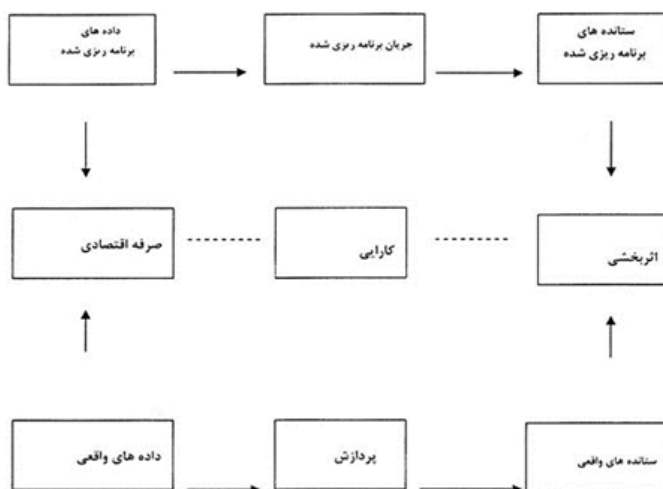
استانداردهای دیوان محاسبات آمریکا مفهوم حسابرسی را برای صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی تعریف نموده است (رایدر، ۱۳۸۳، ۱۳-۱۵). در واقع حسابرسی عملکرد دارای سه مؤلفه اساسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی است امروزه ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیت‌های خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲). دیوان محاسبات انگلستان این سه مولفه را به صورت زیر تعریف می‌کند:

۱. **صرفه اقتصادی:** حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با

توجیه اقتصادی).

۲. **کارایی:** حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب).

۳. **اثربخشی:** مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه‌ها، برنامه‌ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه).



شکل ۱- ارتباط بین مفاهیم حسابرسی عملکرد

منبع: نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، ماهنامه‌ی تدبیر، شماره‌ی ۱۶۵، بهمن ماه، ص ۵.

۷- اصول حسابرسی عملکرد

اصول حاکم بر حسابرسی عملکرد مدیریت شامل موارد زیر می باشد:

۱. حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی طرفانه تلقی شود.
۲. حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها که دیدی عیب جویانه و انتقادی ندارد.
۳. ارزشیابی عملکرد را با توجه به مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیت‌ها مد نظر قرار می‌دهد.
۴. در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مربوط مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد.
۵. در اجرای حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده می‌شود.
۶. حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می‌شود (نخبه فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

۸- مزایای حسابرسی عملکرد

در زیر به تعدادی از فوایدی که حسابرسی عملکرد م تواند در پی داشته باشد اشاره می‌شود:

- تشخیص مشکلات و نارسایی‌های موجود در عملیات سازمان، دلایل مربوط و راه‌حل‌های بهبود.
 - تعیین فرصت‌هایی که برای افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها وجود دارد.
 - تعیین فرصت‌هایی که برای افزایش درآمد و سود (یا سایر منافع حاصل) وجود دارد.
 - همکاری در تدوین هدف‌ها، خط مشی‌ها و روش‌های سازمان، در صورتی که بصورت مدون موجود نیست.
 - تعیین ضوابط لازم برای سنجش میزان دستیابی به نتایج مورد انتظار، در صورتیکه ضوابط مطلوب برای سنجش وجود نداشته باشد.
 - کمک در زمینه بهبود خط مشی‌ها، روش‌ها و ساختار سازمان
 - ایجاد کنترل برای بهبود عملکرد بخش‌ها و واحدهای سازمان
 - اطمینان از رعایت قانون، هدف‌ها، خط مشی‌ها و روش‌های سازمان
 - کشف عملیات غیرمجاز، همراه با تقلب یا غیرعادی در سازمان
 - بهبود سیستم‌های اطلاعات مدیریت و کنترل
 - تشخیص توانایی‌های بالقوه دستگاه در عملیات آتی آن
 - تصحیح ارتباطات بین مدیران عملیاتی و مدیریت سطح بالا
 - فراهم کردن یک ارزیابی مستقل و عینی از عملیات
- بطور خلاصه حسابرسی عملکرد حسب مأموریت‌های محوله در جستجوی راه‌های بهتر برای انجام عملیات مختلف در سازمان است که منجر به ارتقای بهره‌وری می‌شود. از دیدگاه حسابرسی عملکرد، همیشه راه یا راه‌های مناسب‌تری برای انجام کارها موجود است که باید مشخص و به موقع به اجرا گذاشته شوند (دیوان محاسبات، ۱۳۸۸).

۹- استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد مدیریت

استانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای گزارش‌گری می‌باشد.

الف. استانداردهای عمومی: استانداردهای عمومی سوای استانداردهای اجرای عملیات و گزارش‌گری به طور مشترک برای حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی عملکرد وضع شده است. این استانداردها عبارتند از:

شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حسابرسان مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای و برقراری کنترل کیفیت. این استانداردها در تمامی مؤسسات حسابرسی اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و وظایف دستگاه‌های دولتی سازمان‌های غیرانتفاعی و... را به عهده دارند کاربرد دارد.

ب. استانداردهای اجرای عملیات:

۱. برنامه‌ریزی: عملیات حسابرسی باید به حد کافی برنامه‌ریزی شود. برنامه حسابرسی باید در کلیه مراحل حسابرسی اجرا شود. اهداف حسابرسی، حوزه عمل حسابرسی و متدولوژی حسابرسی هیچ کدام جدا از هم نیستند از این‌رو حسابرسان ناگزیرند این سه عنصر را همزمان برنامه‌ریزی و طراحی کنند.
۲. سرپرستی: کارکنان به طور صحیحی سرپرستی شوند. به منظور تعیین اینکه آیا اهداف حسابرسی در جریان اجرا است سرپرستی مستقیم حسابرسان و سایر اشخاصی که (مشاوران، کارشناسان و مثل آنها) به امر حسابرسی می‌پردازند الزامی است. اصول سرپرستی ایجاب می‌کند برای کارکنان آموزش لازم ترتیب داده شود.
۳. رعایت قوانین و مقررات: هرگاه رعایت قوانین و مقررات برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حسابرسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه‌ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود در کلیه مراحل اجرای حسابرسی حسابرسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می‌تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین مقررات باشند هوشیار باشند.
۴. کنترل‌های مدیریتی: حسابرسان باید درکی از کنترل‌های مدیریتی که به موضوع حسابرسی مربوط می‌شود به دست آورند. هنگامی که کنترل‌های مدیریت در اهداف حسابرسی مهم هستند حسابرسان باید مدارک کافی به منظور پشتیبانی از قضاوت‌هایشان در مورد کنترل‌ها کسب کنند.
۵. مدارک: دستیابی به مدارک مربوط قابل اطمینان و کافی مبنای معقولی در جهت یافته‌ها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسان فراهم می‌کند. کار حسابرسان باید در فرم کار برگ‌ها ثبت و نگهداری شود. کار برگ‌ها باید حاوی اطلاعات کافی باشند تا یک حسابرس مجرب بتواند بدون برقراری ارتباط با حسابرس قبلی از مدارکی که قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌های در خور اهمیت حسابرسان را به اثبات می‌رساند پشتیبانی کند.

ج. استانداردهای گزارشگری:

۱. گزارش‌های مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود. گزارش حسابرسی به منظور تأمین مقاصد زیر به صورت کتبی تهیه می‌شود:
 - انتقال نتایج حسابرسی به مسئولان در کلیه سطوح
 - نتایج حسابرسی کمتر در مظان سوء تفاهم قرار می‌گیرد
 - نتایج حسابرسی در معرض بازرسی همگانی قرار می‌گیرد
 - تسهیل پیگیری.
۲. ارایه‌ی به موقع گزارش: گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد. بنابراین حسابرسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی برنامه ریزی لازم را معمول دارند.
۳. محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی حسابرسی بیان شود.
۴. ارایه‌ی گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع‌کنندگان و تا آنجا که موضوع اجازه می‌دهد شفاف و مختصر باشد.

۵. توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح، سازمان‌هایی که خواستار انجام حسابرسی بوده‌اند یا ترتیب اجرای آن را داده‌اند از جمله سازمان‌هایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده‌اند تسلیم شود مگر آنکه منع قانونی و یا ملاحظات دیگری وجود داشته باشد (نخبه‌فلاح، ۱۳۸۴، ۸۲).

۱۰- مشکلات و تنگناهای موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران

برخی از مشکلات و تنگناهای موجود در اجرای حسابرسی عملکرد در ایران را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

۱. تنظیم نکردن بودجه کل کشور بر مبنای عملیات
۲. عدم تبیین جایگاه نظارت در قوانین کشور
۳. نبود قوانین و مقررات لازم در اجراء
۴. فقدان برنامه‌های بنیادین آموزشی
۵. نبود شاخص‌های مناسب جهت سنجش مولفه‌های اساسی
۶. حاکمیت تفکر اقتصادی دولتی در ایران
۷. استقرار نیافتن حسابرسی داخلی به عنوان زمینه اساسی
۸. وجود نظام نامناسب مالی و غیر پاسخ‌گو
۹. نا آشنایی مدیران دولتی با حسابرسی عملیاتی و فواید آن (محمدی، ۱۳۸۷).

۱۱- نقش دیوان محاسبات کشور در حسابرسی عملکرد مدیریت

از جمله وظایف قانونی دیوان محاسبات کشور بررسی ضعف یا کفایت کنترل‌های داخلی در دستگاه‌های تحت رسیدگی می‌باشد. در این رسیدگی‌ها کفایت مراجع کنترل کننده در زنجیره پاسخ‌گویی سطوح مختلف مدیریت دستگاه‌های دولتی مورد ارزیابی قرار گرفته و در نتیجه توصیه‌های اصلاحی دیوان برای بهبود هر چه بیشتر عملکرد مدیریت ارایه می‌شود که نقش مهمی در ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی و هماهنگ‌سازی حلقه‌های زنجیره پاسخ‌گویی ایفا می‌کند. دیوان محاسبات با استفاده از فنون و ابزارهایی که در اختیار دارد، هم‌چون (حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملکرد مدیریت، گزارش تفریغ بودجه و استانداردهای حسابداری و حسابرسی) موجب ایجاد شفافیت مالی و ارتقای پاسخ‌گویی در بخش دولتی می‌شود. راهبرد حسابرسی در دیوان محاسبات تقویت پاسخ‌گویی و شفافیت نظام مالی دولت می‌باشد. تا از این طریق فضای اجرایی کشور را تا حد ممکن از فساد پاک نموده و به روند توسعه همه جانبه کشور کمک نماید. از عوامل مؤثر بر ایجاد شفافیت در مصرف اعتبارات و پاسخ‌گو نمودن مدیران، گذار از نظام بودجه‌ریزی سنتی به بودجه مبتنی بر عملکرد می‌باشد.

دیوان محاسبات از طریق بررسی این نظام و ارایه‌ی پیشنهاد به منظور اصلاح نواقص آن به استقرار نظام بودجه‌ریزی یاد شده کمک نموده و نظام حسابرسی و نظارت یکپارچه خود را در جهت اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت توسعه داده است. دیوان محاسبات بر حوه مصرف اعتبارات و نتایج حاصله در سراسر کشور نظارت مستمر می‌نماید این دیوان از طریق دادسرا ضامن پاسخ‌گویی مدیران متخلف از مقررات بوده و در این راستا قوای سه گانه و تمام دستگاه‌های دولتی که به نحوی از آنها از بودجه کل کشور استفاده می‌نمایند مکلف به پاسخ‌گویی به آن می‌باشند. دیوان محاسبات از طریق حضور مستمر و مؤثر در دستگاه‌های اجرایی از جمله شرکت‌های دولتی و ارزیابی فعالیت‌ها و برنامه‌های آنها در قالب حسابرسی عملکرد نقش خود را به نحوی مؤثر ایفا می‌نماید به طوری که از طریق اعمال کنترل بر استقرار و اجرای سامانه‌های مورد استفاده دستگاه‌های اجرایی نقش مؤثری در اعمال کنترل‌های داخلی و بهبود عملیات آنها ایفا نموده و با ارایه‌ی نقطه نظرات خود به دستگاه‌های ذیربط نظام اقتصادی کشور را در سطوح خرد و سازمان هدایت می‌نماید (رحیمی، ۱۳۸۵).

۱۲- نتیجه گیری

حسابرسی عملکرد یکی از ارکان مهم هر سازمان پیشرویی است که می‌خواهد در محیط تجاری، رقابتی و رو به گسترش امروزی با موفقیت به پیش برود به طوری که حسابرسان عملیاتی، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیاتی و آرایه‌ی پیشنهادهای عملی و سازنده می‌توانند نقش مؤثری در این زمینه ایفا کنند. همچنین مدیران می‌توانند با استفاده از راه‌کارهایی که توسط حسابرسان آرایه می‌شود بر کیفیت محصولات و انواع خدماتی که می‌خواهند آرایه دهند بیافزایند. در واقع هدف از حسابرسی عملکرد، بررسی رویه‌ها و روش‌های عملیاتی سازمان به منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی است. مدیران برای اجرای هر چه بهتر عملیات و برنامه‌های شرکت یا سازمان و همچنین جهت ارزیابی عملکرد بخش‌ها و قسمت‌های مختلف سازمان از خدمات حسابرسان و به‌ویژه حسابرسان عملیاتی استفاده می‌کنند تا کارایی و اثربخشی را در قسمت‌های مختلف سازمان افزایش داده و عملکرد خود را بهبود بخشند. بنابراین رسیدن به عملیات کارآ و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شود.

حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگی‌های حسابرسی صورت‌های مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت‌های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. با توجه به مطالب ذکر شده و مشکلات و تنگناهای موجود در کشور در رابطه با پیاده سازی حسابرسی عملکرد، ضروری است که سیاست‌گذاران و مسئولان اجرایی کشور، ضمن یک عزم ملی، اهتمام و انسجام خود را در برطرف کردن مشکلات یاد شده به کار گرفته و شرایط استقرار حسابرسی عملکرد را در نظر گرفتن استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملکرد را به منظور بهبود عملیات و تحقق اهداف مورد نظر فراهم سازند و همچنین از دیوان محاسبات کشور به عنوان دستگاه نظارتی انتظار می‌رود تا با تبیین و آرایه‌ی مبانی تئوریک و کاربردی و تهیه شاخص‌های سنجش مناسب، با در نظر گرفتن مسایل حاکم بر بخش دولتی ایران، به بهبود عملیات یاری رساند.

مراجع

۱. بنی‌فاطمی کاشی، سیدمحمدرضا، (۱۳۸۷)، جزوه درسی حسابرسی عملکرد مدیریت، دیوان محاسبات آذربایجان شرقی، ص ۷۲.
۲. حسین‌زاده، ملوک، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد، تدبیر شماره ۱۹۴، ص ۶.
۳. دیوان محاسبات کشور، (۱۳۸۸)، حسابرسی عملکرد و چارچوب گزارشگری آن، معاونت فنی و امور حسابرسی وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و نهادهای، اردیبهشت ماه ۱۳۸۸.
۴. رایدرد، هری‌آر، (۱۳۸۳)، راهنمای جمع حسابرسی عملیاتی، ترجمه محمد مهیمنی، محمد عبدالله پور، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، بهمن ماه، شماره ۱۴۹، ص ۱۳-۱۵.
۵. رحیمی، محمدرضا، (۱۳۸۵)، حسابرسی بخش دولتی، شفاف سازی و پاسخگویی در مدیریت دولتی، نطق در اندونزی، دانش حسابرسی، انتشارات دیون محاسبات کشور، تابستان و پاییز ۱۳۸۵.
۶. رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۲)، حسابرسی عملیاتی ابزاری برای پاسخگویی و کمک به مدیریت، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۰.
۷. رحیمیان، نظام الدین، (۱۳۸۲)، واژه شناسی حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۹.
۸. صفار، محمد جواد، (۱۳۷۶)، حسابرسی عملیاتی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۱۲، دیماه ۱۳۷۶، ص ۶.
۹. محمدی، معبود، (۱۳۸۷)، برخی چالش‌های حسابرسی عملیاتی در بخش دولتی ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هشتم، شماره ۲۵ و ۲۶.
۱۰. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و شرکتهای تابعه از دید مدیران شرکت، دانش حسابرسی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، شماره ۱۸-۱۷، پاییز و زمستان ۱۳۸۴، ص ۷۹، ۸۰، ۸۲.

۱۱. نخبه فلاح، افشین، (۱۳۸۴)، حسابرسی عملکرد و عملیاتی، تدبیر، شماره ۱۶۵، بهمن ۱۳۸۴، ص ۳.
12. Beckmerhagen, I.A, Berg, H.P, Karapetrovic, S.V, Willborn, W.O, (2004), case study on the effectiveness of quality management system audits, the TQM Magazine volume 16, number 1. p.17.
13. Dittenhofer, Mort, (2001), Performance auditing in governments, Managerial Auditing Journal, Florida international university, Miami, Florida, USA, p.43.
14. Hassink, Harold F.D. , Bollen, Laury H. Meuwissen, , Roger H.G. Vries, , Meinderd J. de, (2009), Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Contents lists available at ScienceDirect. p.2
15. Zuraidah Mohd-Sanusi, Takiah Mohd-Iskandar, (2007), Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity, Managerial Auditing Journal, Vol. 22 No. 1. The current issue and full text archive of this journal is available at www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm, p.46.

بررسی و ارزیابی روابط عوامل بنیادی مشترک-ترازنامه و صورت جریان‌های نقدی- و افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

مهرداد فتحی

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، دانشکده تحصیلات تکمیلی، گروه حسابداری، بروجرد، ایران

Mehrdad.fathi.info@gmail.com

چکیده

تحقیق حاضر در راستای مبانی تئوریک مبحث ارزش سهام به بررسی و ارزیابی عوامل بنیادی مشترک و افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. تحقیق حاضر تحقیق توصیفی و پژوهشی کاربردی است. با توجه به قلمرو مکانی و زمانی، جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ تا ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ بوده و بدین ترتیب نمونه آماری در این تحقیق ۴۸ شرکت می‌باشد. جهت بررسی ارتباط میان متغیرهای این تحقیق عوامل بنیادی مشترک (بدهی بلندمدت، جریان‌های نقدی، افزایش قیمت سهام، قیمت ابتدایی سهام) به عنوان متغیر مستقل و میزان رشد قیمت سهام شرکت‌هایی که ارزش سهام آنها دوباربر شده، به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد و رابطه هر یک از شاخص‌ها با یکدیگر مورد بررسی قرار گرفت. به این ترتیب هشت فرضیه تدوین شد و داده‌های مرتبط جمع‌آوری شد. جهت بررسی فرضیه‌ها در این پژوهش از نرم‌افزار Eviews7 استفاده شده است. هم‌چنین، جهت بررسی ارتباط میان متغیرهای این تحقیق که عبارت بودند از عوامل بنیادی مشترک و ارزش سهام از آزمون‌های چاو و هاسمن و نیز رگرسیون استفاده شد.

واژگان کلیدی: عوامل بنیادی مشترک، ارزش سهام، بورس اوراق بهادار تهران

۱- مقدمه

برخی فلاسفه معتقدند «آینده را نمی‌توان پیش‌بینی نمود، بلکه باید آن را ساخت» از این رو موفقیت در امر پیش‌بینی نیازمند مداخله در شکل‌گیری واقعیت‌ها به نحو مطلوب است. پیش‌بینی، از آنجا که افق آینده را ترسیم میکند، چارچوبی برای تصمیم‌گیری در میان ناشناخته‌ها پدید می‌آورد. بازار سرمایه نیز یک بازار ناشناخته است. (افشاری، ۱۳۸۲: ۱۰۳)

با توجه به پتانسیل‌های خالی در بازار سرمایه ایران و توان جذب این سرمایه‌ها از یک سو و تلاش مسئولین و دست‌اندرکاران امر برای گسترش هرچه بیشتر بازار سرمایه در سالهای اخیر، زمینه‌ساز تحقیقات بازار سرمایه در ایران می‌باشد. با در نظر گرفتن عوامل تاثیرگذار متعدد در این بازار و تغییرات مداوم این عوامل در گذر زمان لزوم انجام این‌گونه تحقیقات بیشتر آشکار می‌گردد. این تحقیقات از یک سو می‌تواند به عنوان راهنمایی مورد استفاده سرمایه‌گذاران قرار گیرد که با استفاده از این تحقیقات می‌توانند با در نظر گرفتن الزامات افشاء موجب شفافیت بیشتر بازار شده و زمینه جذب بیشتر سرمایه را فراهم آورند و در نتیجه به اهداف خود مبنی بر استفاده از پتانسیل‌های خالی موجود در بازار سرمایه، دست یابند. (خوش طینت و رضایی، ۱۳۸۵) هدف از تشکیل بازار سهام، استفاده از پس‌انداز تمام اشخاص حقیقی و حقوقی در داخل یا خارج از مرزهای ملی

برای تأمین نیازهای مالی طرح‌های سرمایه‌گذاری است. تجهیز بازار سرمایه ملی نمی‌بایست فقط متکی به صاحبان سرمایه‌های کلان باشد، بلکه این اقدام باید مشارکت عموم مردم را در برگیرد تا اهداف اقتصادی به سهولت و با مشارکت همه اقشار اجتماعی، محقق گردد. با وجود آنکه مخاطب بازار سهام، همه افراد جامعه می‌باشند، اما همگان از علل صعود و نزول قیمت سهام با خبر نمی‌باشند و همین ناآگاهی سبب می‌شود که بازار سرمایه از برخی مخاطبان خود دور بماند، افرادی که می‌توانند در این بازار نقش سازنده‌ای ایفا کنند.

در این میان تحقیقاتی که به بررسی رفتار قیمت سهام و عوامل تاثیرگذار در آن می‌پردازند از اهمیت بسزایی برخوردارند. چرا که قیمت سهام و تغییرات آن به عنوان معیار ارزش شرکت - حال چه این معیار به ارزش ذاتی شرکت نزدیک باشد یا نباشد - به مانند سایر بازارها، شکل‌دهنده تمام رفتارهای موجود در بازار سرمایه است. از دید کارشناسان اقتصادی، ارزش واقعی سهام هر بنگاه اقتصادی را می‌توان بازدهی و مدیریت کارآمد آن تعیین می‌کند، عملکرد اقتصادی و مدیریتی واحدهای تولیدی اقتصادی، نقش اساسی در تعیین ارزش سهام آنها دارد.

۲- تعریف، اهمیت و هدف پژوهش

بازار سرمایه به عنوان آینده تمام نمای اقتصادی یک جامعه کارکردهای مختلفی را بر عهده دارد. یکی از این کارکردهای اساسی ایجاد سازوکارهایی است که به افزایش نقدشوندگی ابزارهای تأمین مالی و نهایتاً افزایش امنیت سرمایه‌گذاری منجر می‌گردد (پورزمانی و دیگران، ۱۳۸۹). نقش اصلی بورس اوراق بهادار به عنوان رکن اساسی بازار متشکل از سرمایه، جذب و هدایت پس اندازها و نقدینگی سرگردان و پراکنده در جامعه به سمت مسیرهای بهینه است. در حقیقت وظیفه بورس تخصیص بهینه منابع مالی کمیاب است. ولی تحقق هدف فوق توسط بورس اوراق بهادار و استقبال گسترده عامه مردم از بورس منوط به ایجاد امنیت سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران است زیرا سرمایه‌گذاران اعم از افراد و شرکت‌های سرمایه‌گذاری در حال حاضر نگرانی زیادی در خصوص سرمایه‌گذاری در زمینه‌های متفاوت و حتی سهام شرکت‌ها دارند و این نگرانی بیشتر ناشی از نوسانات شدید قیمت سهام است و در مواردی این نگرانی موجب رکود سرمایه‌گذاری و عدم استفاده بهینه از منابع شده است. (سجادی، ۱۳۷۷، ص ۳۷) نسبت‌های مالی یکی از ابزارهای مهم ارزیابی شرکت‌ها توسط سرمایه‌گذاران و نیز برای مدیریت واحد تجاری به منظور ارزیابی وضعیت موجود و هم چنین پیش بینی وضعیت آتی واحد تجاری می‌باشد (مریدی پور و همکاران، ۱۳۸۸).

آنچه مشخص است این است که عوامل بسیاری می‌تواند در افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به تنهایی تاثیر گذار باشد و تحقیقات مناسبی نیز در مورد اینکه هر یک از عوامل به تنهایی چه نقشی در افزایش سود خواهند داشت مورد بررسی قرار گرفته است. آنچه به دنبال آن هستیم این است که این عوامل در کنار یکدیگر و نه به تنهایی در افزایش ارزش سهام چه نقشی دارند و به بررسی و شناخت عوامل مشترکی پرداخته میشود که باعث گردیده ارزش سهام شرکت‌ها به میزان مشخصی رشد پیدا کرده و این عوامل در کنار یکدیگر یکی از دلایل افزایش ارزش سهام خواهند بود. بیشتر سرمایه‌گذاران با این سؤال مواجهند که کارگیری کدام یک از اطلاعات فوق می‌تواند آنها را به اتخاذ تصمیم بهینه رهنمون کند. تصمیمی که به حد اکثر شدن ثروت سرمایه‌گذاران منجر شود. فرآیند حسابداری، مجموعه اطلاعات مربوط به فعالیت، نتایج عملیات و همچنین منبع و مصرف وجوه نقد شرکت را برای دوره مالی یکساله فراهم می‌کند. سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران با استفاده از این اطلاعات می‌توانند به وضعیت واحد اقتصادی پی ببرند. (شریعت پناهی، خسروی، ۱۳۸۷) هدف کلی این پژوهش بررسی و ارزیابی روابط عوامل بنیادی مشترک و افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

۳- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی: بین عوامل بنیادی شرکت‌هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است روابط مشترکی وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی:

- بین بدهی بلند مدت و میزان رشد قیمت سهام شرکت‌هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.
- بین جریان‌های نقدی شرکت‌ها و میزان رشد قیمت سهام شرکت‌هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.
- بیشترین افزایش قیمت سهام شرکت‌هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است در سال اول رشد قیمت رخ می‌دهد.
- بین قیمت ابتدایی سهام در شروع رشد و میزان رشد قیمت سهام شرکت‌هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

۴- قلمرو تحقیق

تحقیق حاضر از نظر موضوعی در چارچوب مباحث حسابداری و مدیریت مالی قرار دارد که در آن به بررسی و ارزیابی روابط عوامل بنیادی مشترک و افزایش ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. زمان شروع این تحقیق از ابتدای فروردین ۱۳۸۰ بوده و تاریخ اتمام آن به انتهای زمستان ۱۳۹۰ ختم می‌شود. در طی این مدت مراحل متعدد تحقیق از قبیل مطالعات موردی، جمع‌آوری اطلاعات، استخراج و تحلیل نتایج و تهیه گزارش‌ها صورت می‌گیرد.

۵- بورس اوراق بهادار تهران و ارزش و تغییرات قیمت سهام

به منظور ایجاد یک بازار رسمی و دائمی برای خرید و فروش سهام شرکت‌ها و سایر اوراق بهادار، به موجب قانون مصوب اردیبهشت ماه ۱۳۴۵ مجلس شورای ملی، بورس اوراق بهادار تهران، در بهمن ماه سال ۱۳۴۶، فعالیت خود را آغاز نمود. در قانون تاسیس بورس، هدف از ایجاد آن، تجهیز پس‌اندازهای خصوصی و تخصیص این پس‌اندازها به سرمایه‌گذاری‌های صنعتی و تولیدی اعلام گردید. بورس اوراق بهادار تهران، مانند سایر بورس‌های اوراق بهادار تهران از تشکیلات و نظام ویژه‌ای برخوردار است. (راعی، پویان فر، ۱۳۸۹) بورس اوراق بهادار به معنی یک بازار متشکل و رسمی سرمایه است که در آن، خرید و فروش سهام شرکت‌ها یا اوراق قرضه دولتی یا مؤسسات معتبر خصوصی، تحت ضوابط و قوانین و مقررات خاصی انجام می‌شود. مشخصه مهم بورس اوراق بهادار، حمایت قانون از صاحبان پس‌اندازها و سرمایه‌های راکد و الزامات قانونی برای متقاضیان سرمایه است. (دوانی، ۱۳۸۳)

یکی از اهداف مهمی که از تشکیل بورس‌ها تعقیب می‌شود، ایجاد ساز و کار منظم و شفاف در تقابل عرضه و تقاضا برای تعیین قیمت دارایی‌های مالی است. (عسگری، ایرانپاک، ۱۳۸۸، ص ۲).

نیل به رشد اقتصادی و بالا بردن میل به سرمایه‌گذاری مستلزم اتخاذ سیاست‌های اساسی و همه‌جانبه است. با پیشرفت صنعت و رشد جمعیت بیشتر شرکت‌های صنعتی در صدد توسعه فعالیت‌های اصلی خود در سایر زمینه‌ها می‌باشند که انگیزه چنین توسعه‌ای غالباً افزایش قدرت سودآوری و همچنین افزایش منافع سهامداران می‌باشد. در این مورد ایجاد محیط مناسب رای سرمایه‌گذاری‌های سالم و مولد و توسعه فعالیت شرکت‌ها و همچنین تقویت بازار سرمایه از جمله بورس اوراق بهادار، از مهمترین اقداماتی است که باید صورت گیرد. سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار نقش بسزایی در رشد و توسعه اقتصاد کشورها دارد و این مهم وقتی حاصل می‌شود که اطلاعات مربوط به تغییرات قیمت سهام به طور تمام و کمال در اختیار همه سرمایه‌گذاران قرار گیرد. سرمایه‌گذاران نسبت به عملکرد شرکت‌هایی که در آن سرمایه‌گذاری می‌کنند بسیار حساس

هستند و ایجاد ارزش و افزایش ثروت سهامداران در بلند مدت، از مهمترین اهداف شرکت ها محسوب می شود. (حسینی زاده، معین الدین، ۱۳۹۱، ص ۱)

تغییرات قیمت سهام یکی از موثرترین موضوعات مورد توجه هر سهامدار است. سرمایه گذارانی که با اهداف بلند مدت نیز سرمایه گذاری می کنند به نوعی به قیمت سهام و تغییرات آن حساس و از خود واکنش نشان می دهند. تغییرات قیمت یک منبع مهم اطلاعاتی و موثر در ارزیابی وضعیت بنگاهها، ارزیابی تطبیقی با سایر واحد ها، ارزیابی کارآیی مدیران و از همه مهمتر موثر بر تصمیمات سرمایه گذاران است. (افشاری، ۱۳۸۲، ص ۱۰۳)

قیمت سهام شاخصی است که بیان کننده ی سطح عمومی قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس است. بررسی الگوهای موجود در سری زمانی قیمت سهام یک شرکت در هنگام باز و بسته شدن بازار، یا بیشترین و کمترین ارزش آن در هر روز و طی روزهای متمادی است. در بازار دارایی های مالی قابل معادله، محور تصمیم گیری عاملان بازار قیمت سهام است. سرمایه گذاران در این بازار به اخبار آخرین وضعیت قیمت ها و تحلیل های پیش بینی نوسات آتی قیمت چشم دوخته اند. چون تحلیل قیمت ها برای همگان با سهولت بیشتری انجام می پذیرد. لذا استفاده از قیمت سهام متداول تر است. تغییر قیمت سهام در بورس تهران با داد و ستد انجام می گیرد. اگر معاملات به نحو جهت داری، قیمت سهام یک شرکت را به سمت افزایش یا کاهش هدایت کند. قیمت سهام شرکت تغییر خواهد کرد. (حاتمی و همکاران، ۱۳۸۸، ص ۶۳)

۶- تحقیقات مرتبط با پژوهش

مودیلیانی و میلر ۱۹۵۸-۱۹۶۳ با انجام پژوهشهای مختلفی که بعدها پایه گذار تئوری میلر در ساختار سرمایه بهینه شد عنوان کردند صرفه جویی مالیلتی ناشی از بهره بدهی ها باعث افزایش ارزش شرکت می شود و پیشنهاد کردند شرکت ها در ترکیب منابع مالی خود از حداکثر بدهی ممکن استفاده نمایند.

کاهنمن و تیورسکی (۱۹۷۴) بیان می کنند که افراد به اطلاعات جاری وزن بیشتری می دهند، بدون اینکه اطلاعات قبلی را مرور بررسی قرار دهند و یا اینکه مبنای تهیه اطلاعات را بیشتر مورد توجه قرار دهند، آنها همچنین دریافتند که سرمایه گذاران الگوهایی را در فرایند گشت تصادفی مد نظر قرار می دهند. بنز ((Benz ۱۹۸۱)) در تحقیقات خود نشان داد، سهام شرکتهای با ارزش بازار پایین دارای متوسط بازدهی بالاتری از سهام شرکت های با ارزش بازار بالا می باشند (۱۹۸۱، ص ۱۸-۳)

مطالعات میرز و ماجلوف در ۱۹۸۴ و استین در ۱۹۹۲ حاکی است شرکت هایی که در بازار از موقعیت و ارزش نسبتا بالایی برخوردارند، در صورت افزایش انتشار سهام و فروش آنها در بازار ارزش سهام کاهش می یابد.

اسکیت و مولینر در ۱۹۸۶ در پژوهش های خود به این نتیجه رسیدند که به طور متوسط وقتی شرکت ها اقدام به انتشار سهام می کنند، قیمت سهام کاهش می یابد و در مقابل وقتی اقدام به بازخرید آن می کنند قیمت ها افزایش می یابد. استولز (۱۹۹۰) معتقد است که مدیران عمدتا سرمایه را جهت افزایش اندازه شرکت و از همین رو افزایش پاداش خودشان افزایش می دهند که این باعث آثار منفی قیمت سهام میشود. کولین و همکارانش به طور تجربی به بررسی میزان ارتباط ارزش دفتری و سود با ارزش شرکت های آمریکایی در طی یک دوره ۴۰ ساله (۱۹۹۳-۱۹۴۵) پرداختند. نتایج مطالعه آنان نشان داد ارتباط ترکیبی بین ارزش دفتری و سود با ارزش شرکت، در طی دوره مورد مطالعه تغییر قابل توجهی نداشته است، اما در طی دوره مورد بررسی ارتباط بین ارزش دفتری با ارزش شرکت به طور منظم افزایش یافته در حالی که ارتباط بین سود با ارزش شرکت پیوسته کاهش یافته است.

ویلیام گوردن (۲۰۰۰)، به تعریف و طبقه بندی نماگرهای اصلی تحلیل گری بازار سرمایه پرداخته و در یک بازه زمانی ۷۰ ساله، اثر نماگرهای مذکور را بر شاخص داو جونز بررسی کرده است. ایشان نماگرهای بازار را به نماگرهای مربوط به سودآوری شرکت ها، نماگرهای جریان نقدی و نماگرهای ساختاری بازار تفکیک نموده است و سری زمانی مربوط به زمان تصمیم خرید و فروش سهام را بیان کرده است (۲۰۰۰، ص ۸۸-۲۱)

بحرانی و قاطبی (۱۳۹۱) در پژوهش خود با موضوع ارزیابی تاثیر انتشار سهام و تسهیلات دریافتی بلند مدت بر بازده و قیمت سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سالهای ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ پرداخته و به این نتیجه رسیدند که بین قیمت سهام شرکت هایی که انتشار سهام کرده اند و شرکت هایی که تسهیلات بلند مدت دریافت کرده اند تفاوت معنی داری وجود دارد و می توان ادعا کرد که قیمت سهام در شرکت هایی که انتشار سهام کرده اند بیشتر از شرکت هایی است که تسهیلات بلند مدت دریافت کرده اند. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، می توان چنین پیشنهاد کرد که تامین مالی از طریق بازار سرمایه و سهام برای شرکتهای در اولویت قرار دارد. البته اگر بتوان رفتار گذشته بازار را مبنای مناسبی برای رفتار آینده آن به شمار آورد. همچنین از آنجا که شرکت های مندرج در پژوهش ذکر شده که از طریق افزایش سرمایه تامین مالی کرده اند با افزایش قیمت سهام مواجه بوده اند. همچنین گالیزو و سالوادور (۲۰۰۶) پیش بینی کردند، مدت فعالیت شرکت و نسبت گردش دارایی بر قیمت سهام تأثیر میگذارند، در حالیکه نتایج این پژوهش نشان میدهد، بین این متغیرها رابطه ای معنادار وجود ندارد. همچنین نتایج این پژوهش همانند نتایج برنارد (۱۹۹۵) نشان میدهد، بین ارزش دفتری سهام و قیمت سهام رابطهای معنادار وجود دارد.

به طور خلاصه میتوان نتیجه گرفت که برخی از متغیرهای حسابداری (از جمله سود هر سهم، بازده دارایی و ارزش دفتری هر سهم) و برخی از ویژگیهای شرکت (به ویژه قیمت های گذشته سهام و اندازه شرکت) بر قیمت سهام تأثیر میگذارند. نتایج پژوهش ابراهیمی (۱۳۸۹) با عنوان تأثیر متغیرهای حسابداری و ویژگیهای شرکت بر قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان می دهد، بین سود هر سهم و قیمت سهام رابطهای مستقیم و معنادار وجود دارد که این امر با نتایج پژوهش دیچو (۱۹۹۷) سازگار است.

۷- روش پژوهش، جامعه و نمونه آماری

همانند سایر بحث ها در علوم انسانی، در مورد روش تحقیق نیز نظرات و دیدگاه های متفاوتی عنوان شده است. در کلی ترین تقسیم بندی، روش تحقیق را کتابخانه ای و میدانی در نظر گرفته اند که در تحقیق حاضر از هر دو این روش ها استفاده شده است. و با توجه به ویژگی آزمایشی و یا غیر آزمایش بودن تحقیقات، روش تحقیق حاضر از نوع روش غیرآزمایشی پیمایشی محسوب می شود. در مجموع اینکه، چنانچه طبقه بندی تحقیقات بر حسب هدف را مد نظر قرار دهیم، تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه بندی انواع تحقیقات بر اساس ماهیت و روش را مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی و غیرآزمایشی (میدانی و پیمایشی) قرار داشته و از نظر روش نیز در دسته تحقیقات همبستگی محسوب می گردد. جامعه آماری این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ می باشند. چراکه قلمرو این صورت های مالی منتشر شده در پایان ۱۳۸۰/۱۲/۲۹ تا ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ می باشد. در مجموع جامعه آماری این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که شرایط زیر را احراز کنند:

در طی بازه زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۰ عضو بورس اوراق بهادار تهران بوده باشند.

مربوط به بخش مالی، خدمات مالی و شرکت های بیمه ای و هلدینگ و بانک ها ...نباشند، زیرا دارای ماهیتی متفاوت هستند.

پایان سال مالی آنها ۱۲/۲۹ باشد و طی این بازه زمانی فعالیت آنها متوقف نشده باشد.

با توجه به شرایطی که بیان شد، تعداد ۱۲۵ شرکت باقی ماند که از این بین با توجه به فرضیه اصلی تحقیق، شرکت هایی که در طی این بازه زمانی، طی مدت ۵ سال، ارزش سهام آنها به بیش از ۲ برابر رسیده باشد، تنها ۴۸ شرکت باقی ماند که با توجه به تعداد کم شرکت ها، تصمیم به اندازه گیری هر ۴۸ شرکت گرفتیم.

و پس از بررسی های اولیه مشخص شد تنها تعداد اندکی از شرکت ها وجود دارند که در مدت پنج سال ارزش سهام آنها دو برابر شده است. بنابراین ما این مدت را به ده سال افزایش دادیم. پس از بررسی های انجام شده مشخص شد تعداد ۴۸ مورد از

شرکت ها وجود دارند که ارزش سهام آنها در ده سال به دو برابر رسیده است. بنابراین در این تحقیق ما تمامی این ۴۸ شرکت را به عنوان شرکت های نمونه انتخاب کرده ایم که در جدول زیر اسامی شرکت های نمونه ارایه شده است.

جدول ۱- فهرست شرکت های نمونه

ردیف	نام شرکت	ردیف	نام شرکت	ردیف	نام شرکت
۱	بوتان	۱۷	معدن روی ایران	۳۳	خاک چینی ایران
۲	چینی ایران	۱۸	لامپ پارس شهاب	۳۴	شیشه و گاز
۳	کاشی تکسرام	۱۹	ایران توانسفو	۳۵	گروه بهمن
۴	کاشی سعدی	۲۰	موتوژن	۳۶	نیرو محرکه
۵	کاشی سینا	۲۱	سپنتا	۳۷	لاستیک سهند
۶	دشت مرغاب	۲۲	فروسلیس ایران	۳۸	پتروشیمی آبادان
۷	شهد ایران	۲۳	آلومینیوم ایران	۳۹	پارس پامچال
۸	خوراک دام پارس	۲۴	لوله و ماشین سازی	۴۰	پتروشیمی خارک
۹	توسعه صنایع بهشهر	۲۵	فرآوری مواد معدنی	۴۱	پتروشیمی فارابی
۱۰	صنعتی بهشهر	۲۶	ملی سرب و روی	۴۲	صنایع شیمیایی ایران
۱۱	ناب	۲۷	کالسیمین	۴۳	ایران دارو
۱۲	پارس مینو	۲۸	اما	۴۴	دارو اسوه
۱۳	بسیکویت گرجی	۲۹	آذراب	۴۵	دارو زهراوی
۱۴	سالمین	۳۰	ماشین سازی اراک	۴۶	دارو عبیدی
۱۵	بهنوش	۳۱	فرآورده های نسوز ایران	۴۷	سینا دارو
۱۶	معدن بافق	۳۲	پشم شیشه ایران	۴۸	فرآورده های تزریقی

جهت بررسی ارتباط میان متغیرهای این تحقیق که عبارت بودند از عوامل بنیادی مشترک به عنوان متغیر مستقل و ارزش سهام شرکت به عنوان متغیر وابسته، داده های مرتبط با آنها از طریق صورت های مالی اساسی سالانه در سال های بین ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۰ جمع آوری خواهد شد. برای هر شرکت اطلاعات مرتبط با متغیرها و شاخص های آنها برای طی ده سال جمع آوری شده و بدین ترتیب برای هر یک از آنها برای طی سال به این اطلاعات دسترسی پیدا خواهیم کرد. هم چنین برای بررسی فرضیه ها در این پژوهش از نرم افزار Eviews7 استفاده خواهد شد.

۸- تجزیه و تحلیل داده ها

مدل تحقیق با استفاده از تکنیک های پانل و مقطعی برآورد شده اند. برای انتخاب میان روش های حداقل مربعات تجمیعی، اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون چاو (F لیمر) و نیز آزمون هاسمن استفاده شده است. برای تخمین مدل و انجام آزمون های مذکور، پس از پردازش اولیه اطلاعات در نرم افزار گسترده، از نرم افزار Eviews7 استفاده شده است.

جدول ۲- کمیت‌های آماری متغیر

کمیت آماری متغیر	میانگین	میانه	حدکثر	حداقل	انحراف معیار
افزایش قیمت سهام در سال اول رشد	-۱۱۲۷,۱۸	-۵۶۳,۵	۱۱۹۹	-۱۰۰۰۱۶	۱۹۹۰,۹۶
بدهی بلند مدت	۶۹۲۸۶,۷۹۶	۲۳۳۷۴	۱۲۶۹۲۱۰	۶۱۳	۱۳۵۷۲۶
جریان های نقدی	۹۶۰۲,۷۹۶	۹۷۰	۶۶۴۱۸۷	-۳۶۸۳۵۷	۶۸۹۸۱,۵۳
قیمت ابتدایی در سال اول رشد	۲۴۷۳,۰۴	۱۳۸۸	۹۸۱۲	۲۰۹	۲۲۴۳,۷

برای آزمون مناسب بودن مدل برای آزمون فرضیات گروه اول (فرضیات اول و دوم) ابتدا باید بین روش های حداقل مربعات تجمیعی و اثرات ثابت با استفاده از آزمون چاو، به آزمون پردازیم و در صورتی که روش حداقل مربعات تجمیعی پذیرفته شود، بدون رجوع به سایر آزمون ها به بررسی و آزمون فرضیات می پردازیم، اما در صورتی که روش اثرات ثابت مرجح شود باید با استفاده از آزمون هاسمن بین روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی به آزمون پردازیم و روش بهتر را انتخاب کنیم. برای این منظور ابتدا فرضیات خود را به صورت زیر تدوین می کنیم:

H_0 : روش حداقل مربعات تجمیعی

H_1 : روش حداقل مربعات با اثرات ثابت

آماره آزمون چاو به صورت زیر می باشد:

جدول ۳: نتایج آزمون چاو

سطح اطمینان	درجه آزادی	آماره	آزمون چاو
۰,۰۰۰۰	(۵۱,۱۸۲)	۲,۸۰۷۶۳۸	Cross-Section/Period F
۰,۰۰۰۰	۵۱	۱۳۹,۲۹۶۳۵۸	Cross-Section/Period Chi-square

با توجه به نتایج آزمون، همان طور که مشاهده می کنید سطح خطای قابل پذیرش کمتر از ۰,۰۵ می باشد، در نتیجه فرض صفر رد می شود و در نتیجه نمی توانیم از روش حداقل مربعات با داده های تجمیعی استفاده کنیم. در نتیجه روش حداقل مربعات با اثرات ثابت پذیرفته می شود. حال باید بین روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی با استفاده از آزمون هاسمن به آزمون پردازیم. فرض خود را به صورت زیر تدوین می کنیم:

H_0 : روش حداقل مربعات با اثرات تصادفی

H_1 : روش حداقل مربعات با اثرات ثابت

آماره آزمون هاسمن به صورت زیر می باشد:

جدول ۴- نتایج آزمون هاسمن

سطح اطمینان	درجه آزادی	آماره	آزمون هاسمن
۰,۰۰۰۰	۶	۴۶,۲۲۳۶۲۹	Cross-section random

همان طور که مشاهده می کنید، میزان سطح خطای قابل پذیرش کمتر از ۰,۰۵ است، در نتیجه فرض صفر رد می شود و روش حداقل مربعات با اثرات ثابت را برای آزمون فرضیات خود بر می گزینیم. نتایج تخمین بر اساس اسن روش در جدول زیر ارائه شده است.

برای آزمون فرضیه های سوم و چهارم از رگرسیون مقطعی، با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی استفاده شده است. زیرا با توجه به ماهیت و نحوه تدوین فرضیه جزء دو فرضیه اول قرار نمی گرفت و با استفاده از روش حداقل مربعات پانلی قابل آزمون نبود. نتایج مربوط به این گروه در جداول زیر ارائه شده است.

جدول ۵- نتایج مربوط به فرضیه های سوم و چهارم

متغیر وابسته: میزان رشد قیمت سهام				
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	Prob
بدهی بلند مدت	-۱,۶۶	۶,۳۸	-۲,۶۰	۰,۰۰۹۸
جریان های نقدی	-۲,۹۲	۷,۵۶	-۰,۳۸	۰,۷۰۰۰
آماره F	۳,۸۹		آماره دوربین- واتسون	۲,۴۵۴۵۳۷
Prob (F-statistic)	۰,۰۰۰۰۰۰		ضریب تعیین (R^2)	۰,۵۴۹۳۲۶

نتایج آزمون فرضیه سوم:

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه سوم

متغیر وابسته: افزایش قیمت سهام ۵ ساله				
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	Prob
افزایش قیمت سهام در سال اول رشد	۰,۱۱	۰,۷۹	۰,۱۴	۰,۸۸۲۳
آماره F	۰,۰۲۲۱۷۹		آماره دوربین- واتسون	۱,۸۳۵۲۲۷
Prob (F-statistic)	۰,۸۸۲۲۶۴		ضریب تعیین (R^2)	۰,۰۰۰۴۸۲

نتایج آزمون فرضیه چهارم:

جدول ۷- نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر وابسته: میزان رشد قیمت ۵ ساله سهام				
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	Prob
قیمت ابتدایی در سال اول رشد	-۰,۰۰۰۳۹۴	۰,۰۰۰۲۹۲	-۱,۳۴۸۶۱۸	۰,۱۸۴۱
آماره F	۱,۸۱۸۷۶۹		آماره دوربین- واتسون	۱,۶۳۹۷۸۰
Prob (F-statistic)	۰,۱۸۴۰۶۲		ضریب تعیین (R^2)	۰,۰۳۸۰۳۵

فرضیه اول: بین بدهی بلند مدت و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آن ها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

فرض آماری فرضیه فوق به صورت زیر تدوین می شود:

H_0 : بین بدهی بلند مدت و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آن ها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود ندارد.

H_1 : بین بدهی بلند مدت و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آن ها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه نتایج حاصل از آزمون با توجه به جدول ۴-۴، از انجایی 0.0098 از سطح خطای قابل پذیرش 0.05 کمتر است، فرض صفر رد می شود و در نتیجه آن فرض مقابل (ادعای محقق) یعنی رابطه بین بدهی بلند مدت و میزان رشد قیمت سهام تایید می شود. از طرفی ضریب 1.66 - نشان دهنده رابطه معکوس بین دو متغیر می باشد. (تایید فرضیه ۱)

فرضیه دوم: بین جریان های نقدی شرکت ها و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

فرض آماری فرضیه فوق به صورت زیر تدوین می شود:

H_0 : بین جریان های نقدی شرکت ها و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود ندارد.

H_1 : بین جریان های نقدی شرکت ها و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه نتایج حاصل از آزمون با توجه به جدول ۴-۴، از انجایی 0.7000 از سطح خطای قابل پذیرش 0.05 بیشتر است، فرض صفر رد نمی شود و در نتیجه آن فرض رابطه بین جریان های نقدی و میزان رشد قیمت سهام رد می شود. (رد فرضیه ۲)

فرضیه سوم: بیشترین افزایش قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است در سال اول رشد قیمت رخ می دهد.

فرض آماری فرضیه فوق به صورت زیر تدوین می شود:

H_0 : بیشترین افزایش قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است در سال اول رشد قیمت رخ نمی دهد.

H_1 : بیشترین افزایش قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است در سال اول رشد قیمت رخ می دهد.

با توجه نتایج حاصل از آزمون با توجه به جدول ۴-۵، از انجایی 0.8823 از سطح خطای قابل پذیرش 0.05 بیشتر است، فرض صفر رد نمی شود و نیز از طرفی معناداری رگرسیون این فرضیه در سطح اطمینان قابل قبولی قرار ندارد، در نتیجه فرضیه چهارم رد می شود. (رد فرضیه ۳)

فرضیه چهارم: بین قیمت ابتدایی سهام در شروع رشد و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

فرض آماری فرضیه فوق به صورت زیر تدوین می شود:

H_0 : بین قیمت ابتدایی سهام در شروع رشد و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود ندارد.

H_1 : بین قیمت ابتدایی سهام در شروع رشد و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه نتایج حاصل از آزمون با توجه به جدول ۴-۵، از انجایی 0.1841 از سطح خطای قابل پذیرش 0.05 بیشتر است، فرض صفر رد نمی شود و نیز از طرفی معناداری رگرسیون این فرضیه در سطح اطمینان قابل قبولی قرار ندارد، در نتیجه فرضیه پنجم نیز رد می شود. (رد فرضیه ۴)

۹- نتیجه گیری

خلاصه نتایج آزمون فرضیات به شرح زیر است:

جدول ۸- خلاصه نتایج آزمون فرضیات

فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه آزمون
فرضیه اول	بین بدهی بلند مدت و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها ، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.	تایید
فرضیه دوم	بین جریان های نقدی شرکت ها و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها ، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.	رد
فرضیه سوم	بیشترین افزایش قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است در سال اول رشد قیمت رخ می دهد.	رد
فرضیه چهارم	بین قیمت ابتدایی سهام در شروع رشد و میزان رشد قیمت سهام شرکت هایی که ارزش سهام آنها، به بیش از دو برابر رسیده است رابطه معنی داری وجود دارد.	رد

۱۰- پیشنهادات

نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد، امکان بهره گیری از روش های کمی برای پردازش اطلاعات حسابداری و آماده سازی آنها برای تصمیم گیری وجود دارد. شناخت علمی چگونگی تغییرات سود حسابداری و جریان های نقدی شرکت ها، فرصتی برای جایگزین نمودن تحلیل های علمی به جای یافته های ذهنی است که نباید مورد بی توجهی قرار گیرد. تصمیم گیری فرصت مناسب و نادری است که سرمایه گذار را قادر می سازد تا از سرمایه خویش بهتر بهره برداری کند، و با شناخت راه کارها، منابع خود را به نحو مناسب تری تخصیص دهد. بنابراین، تهیه برنامه های رایانه ای مبتنی بر مدل های آماری برای پیش بینی سودهای آتی بر اساس اجزای سودهای گذشته و در اختیار گذاشتن آن برای کلیه کسانی که خواهان بهره گیری از این نوع مدل های پیشرفته برای پیش بینی سود می باشند.

از نتایج به دست آمده در پژوهش چنان برمی آید که بدهی بلندمدت و رشد قیمت سهام رابطه ای معنادار وجود دارد. بنابراین به نظر می رسد شرکت ها و مدیرانی که بسیار محافظه کار بوده و از استقراض و بدهی واهمه دارند تا حدی که از بدهی در حد معقول و مناسب آن هم به خاطر ریسک آن اجتناب می کنند، باید در عقاید و تصمیمات خود تجدید نظر کنند. نتایج این تحقیق موجب افزایش آگاهی مدیران شرکت ها و سایر استفاده کنندگان از ارزش بازار سهام می شود. بنابراین، به آنها پیشنهاد می شود که با استفاده از این اطلاعات، از اتلاف منابع کمیاب اقتصادی جلوگیری به عمل بیاورند.

منابع

- ۱- شریعت پناهی، مجید و خسروی، فرمان (۱۳۸۷) رابطه بازدهی سهام با اندازه شرکت، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار و نسبت سود به قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۰
- ۲- خوش طینت، محسن و رضایی، مهدی (۱۳۸۵) نقش سود و ارزش دفتری در ارزیابی قیمت سهام و تعیین رابطه آن با سود پیش بینی شده، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۴
- ۳- بحرانی، راضیه و قاطبی، مسلم (۱۳۹۱). ارزیابی تاثیر انتشار سهام و تسهیلات دریافتی بلند مدت بر بازده و قیمت سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، همایش مباحث نوین در حسابداری، اردیبهشت ۱۳۹۱، اهواز
- ۴- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۳). بورس، سهام، نحوه قیمت گذاری سهام، تهران، انتشارات نخستین

- ۵- حسینی زاده، زهرا و معین الدین، محمود (۱۳۹۱) مقایسه معیارهای نوین و سنتی جهت ارتقای تصمیم‌گیری سرمایه گذاران، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، بهمن ۱۳۹۱، گرگان
- ۶- سجادی، حسین (۱۳۷۷) عوامل مرتبط با سود غیرمنتظره و رابطه آن با قیمت سهام، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۴ و ۲۵
- ۷- پورزمانی زهرا و همکاران، (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر برخی عوامل مدیریتی و محیطی بر بازده صندوق های سرمایه گذاری مشترک در ایران، مجله پژوهش های مدیریت، شماره ۸۶.
- ۸- عسگری، محمدرضا و ایرانپاک، محسن (۱۳۸۹)، تاثیر میزان سهام آزاد شناور بر دامنه نوسان قیمت سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ارائه راه حل های مناسب در این زمینه، فصلنامه بصیرت، شماره ۴۵
- ۹- افشاری، حسین (۱۳۸۳). بررسی ساختاری قابلیت پیش بینی قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۲
- 10- Stulz, M. Rene (1990) "Managerial Direction and Optimal Financing Policies", Journal of Financial Economics, vol. 26
- 11- Tversky, A., Kahneman, d. 1974, "Judgment under uncertainty heuristics and biases" Science 185
- 12- Gallizo J. L, M Salvador. (2006) Share Prices and Accounting Variables: A Hierarchical Bayesian Analysis, Review of Accounting and Finance
- 13- Kin, L. and Thomas, Z (2000). Bridging the Gap Between Value Relevance and Information Content, www.ssrn.com

بررسی رابطه بین قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت بهپخش تبریز

رضا شعبانی پور^۱، محمد حسین ثنائی محمدی^{۲*}، حامد پاشائی^۳، رسول پورجمال^۴

۱- مدرس دانشگاه و کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی گرایش بازار یابی

۲- مدرس دانشگاه و عضو انجمن حسابداری ایران، mh_sanayi@yahoo.com

۳- حسابرس داخلی شرکت‌های گروه نقشینه چاپ تبریز

۴- مدرس دانشگاه و کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی گرایش بازار یابی

چکیده

مطالعه حاضر با هدف بررسی رابطه قیمت محصولات با رضایت مندی مشتریان در شرکت به پخش تبریز در سال ۹۴ انجام شد. روش پژوهش توصیفی است و بر مبنای هدف تحقیق کاربردی می باشد. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه کارکنان شرکت به پخش تبریز می باشد که از بین آنها ۵۰ نفر به صورت تصادفی طبقه ای به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. برای به دست آوردن اطلاعات، از پرسشنامه ۲۸ سوالی ارزیابی رضایت از قیمت دکتر مقیمی و همکاران و پرسشنامه ۳۰ سوالی ارزیابی رضایت مشتری استفاده شد. اطلاعات به دست آمده با استفاده از آزمون‌های آماری همبستگی پیرسون و آزمون t مستقل تحلیل شد. نتایج بدست آمده پیش بینی می کند که بین ارزیابی میزان قیمت محصولات در همه ابعاد (بعد اطمینان از قیمت، بعد شفافیت قیمت، بعد قیمت نسبی، بعد نرخ کیفیت-قیمت، بعد منطقی بودن قیمت) به جز بعد قابلیت اعتماد با رضایت مندی مشتریان رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد. و بالاخره در بررسی تفاوت میزان رضایت مندی مشتریان بر حسب جنسیت، تفاوت معنی داری بدست آمد.

واژگان کلیدی: ابعاد قیمت محصول، ارتباط قیمت با رضایت مندی مشتری، رضایت مندی مشتری.

۱- مقدمه

قیمت یکی از چهار عامل عمده آمیخته بازاریابی می باشد و از این جهت که ارتباط نزدیکی با جایگاه یابی محصول دارد از اهمیت استراتژیک بالائی برخوردار است. علاوه براین موضوع قیمت و قیمت گذاری تأثیر بسزایی بر دیگر عوامل آمیخته بازاریابی از جمله ویژگیهای محصول و تصمیمات توزیع و ترویج محصول می گذارد. قیمت از نادر عوامل آمیخته بازاریابی است که موجب ایجاد درآمد می شود در صورتیکه سایر عوامل موجب ایجاد هزینه می گردند. قیمت منعطف ترین عامل آمیخته بازاریابی می باشد و می تواند به راحتی تغییر کند ولی عوامل دیگر اینگونه نیستند با افزایش روزافزون ارتباطات بین خریدار و فروشنده امکان مقایسه قیمت محصول روز به روز تسهیل می گردد. قیمت، ارتباط مستقیمی با اقتصاد کلان دارد، مواردی همچون: تجزیه و تحلیل عرضه و تقاضا، تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، کشش پذیری قیمت.

از طرفی رضایت مشتری، احساس یا نگرش مشتری نسبت به یک محصول یا خدمت بعد از استفاده از آن است. به عبارتی لذت بردن یا مشمئز شدن خریدار نسبت به عملکرد محصول و خدمات پس از مقایسه عملکرد (یا نتیجه حاصل از عملکرد) محصول یا خدمات خریداری شده در مقایسه با آنچه انتظار وی بوده است. رضایت/ نارضایتی یک پاسخ احساسی است که به ارزیابی از کالا یا خدمتی که مصرف یا ارایه شده است، داده می شود. رضایت، ارزیابی مشتری از محصول یا خدمت است، با توجه به این که آیا محصول یا خدمت نیازها و انتظارات مشتریان را ارضا کرده است یا نه؟ شکست در ارضای نیازها و انتظارات

منجر به عدم رضایت نسبت به محصول یا خدمت خواهد شد. رضایت مشتری از طریق تکرار خرید، خرید کالای جدید و خرید کالا توسط مشتریان جدیدی که از طریق مشتریان راضی به کالا تمایل پیدا کرده اند، به افزایش درآمد و سود منجر می شود. در واقع مشتریانی که از سازمان رضایت زیادی دارند، تجربیات مثبت خود را به دیگران منتقل می کنند و به این ترتیب وسیله تبلیغ برای سازمان شده و در نتیجه هزینه جذب مشتریان را کاهش می دهند. سود در تجارت مستلزم مراجعه دوباره مشتریانی است که به داشتن کالا یا خدمات شرکت مباهات کرده و دوستانشان را هم به مصرف کالا یا خدمات شرکت تشویق می کنند (کاووسی، ۱۳۸۴).

۲- بیان مساله و چارچوب نظری تحقیق

طبق تعریف رضایت پاسخ تحقق و کامیابی مصرف کننده است. قضاوتی است در مورد اینکه آیا ویژگی یک محصول یا خدمت یا خود محصول یا خدمت، یک سطح لذت بخش از کامیابی مربوط به مصرف را فراهم کرده است یا خیر و شامل سطح مافوق تحقق و مادون تحقق می شود. رضایت مشتری در نتیجه ادراک مشتری طی یک معامله یا رابطه ارزشی به طوری که قیمت مساوی است با نسبت کیفیت خدمات انجام شده به قیمت و هزینه های مشتری، به دست می آید. در ادبیات بازاریابی این گونه آمده است که رضایت مشتری دارای دو بعد است: کیفیت ادراک شده و انتظارات. بررسی ادبیات موجود در زمینه رضایت مشتریان نشان دهنده تنوع بسیار در تعریف این مسأله می باشد. ولی وقتی به صورت کلی نگریسته می شود، در تمامی تعاریف موارد مشترکی وجود دارند که عبارتند از: رضایت مشتریان در حقیقت یک پاسخ است (احساسی یا عقلایی)، این پاسخ تأکید بر مورد خاصی است (انتظارات، کالا، خدمت و ...) و در زمان خاصی اتفاق می افتد (بعد از مصرف، بعد از تصمیم به خرید و ...). هم چنین می توان ادعا کرد که رضایت مشتری موجب وفاداری مشتریان می گردد و در نتیجه افزایش شهرت و اعتبار شرکت همچنین افزایش سودآوری شرکت را به دنبال می آورد.

تأمین رضایت مشتری زمانی حاصل می شود که خواست واقعی مشتری تأمین شده و نیاز او در زمان معین و به روشی که او می خواهد برآورده شود. بنابراین اولین اصل در دنیای کسب و کار امروزی، ایجاد ارزش های مشتری پسند می باشد. پس مشتریان راضی منبع سود شرکتها هستند. شرکت هایی که نمی توانند مشتریان را راضی نگه دارند در درازمدت در بازار باقی نخواهند ماند. عرضه محصول با کیفیت برتر و ارائه خدمات به مشتریان در سطح عالی به طور مستمر موجب ایجاد مزیت های رقابتی برای شرکت می شود، از جمله ایجاد موانع رقابتی برای رقبای وفاداری مشتریان، تولید و عرضه محصولات متمایز، کاهش هزینه های بازاریابی و تعیین قیمت های بالاتر. سرانجام می توان گفت در مورد کیفیت نکته ای اخلاقی وجود دارد و آن اینکه مشتریان به ما پول می دهند که انتظارات آنها را برآورده کنیم و ما در مقابل آنها مسئولیم (فورنل ۱، ۱۹۸۹).

هم چنین تصمیمات قیمت گذاری محصولات صنعتی هسته اصلی هر برنامه تجاری است و تاثیر مستقیمی روی استراتژی بازاریابی شرکت خواهد داشت. تمامی سازمانها اعم از انتفاعی و یا غیرانتفاعی مجبورند برای کالاها و یا خدمات خود قیمت تعیین کنند، که این موضوع تحت تاثیر عوامل داخلی و یا خارجی شرکت است. عوامل محیط داخلی شرکت شامل اهداف، خط مشی، ترکیب عناصر بازاریابی و هزینه های شرکت هستند و از جمله عوامل محیطی می توان به ماهیت بازار و تقاضا، شرایط رقابتی و واسطه ها اشاره کرد. وقتی مصرف کننده کالایی را می خرد، درواقع ارزشی را با ارزش دیگری مبادله می کند. ارزشی که از دست می دهد قیمتی است که برای کالا می پردازد و ارزشی که به دست می آورد مزایای ناشی از داشتن کالا است.

ارائه محصولات بهتر نسبت به سایر رقبا و استفاده از گام های صحیح در انتخاب استراتژی برای رسیدن به موقعیت مطلوب در مقابل رقبای جزء اصول مهم برای رسیدن به سودآوری در مدل کسب و کار می باشد. بنابراین یک بنگاه باید قادر به قیمت گذاری محصولاتش به گونه ای باشد که بتواند درآمدهایی متناسب با ارزش ارائه شده به مشتری بدست آورد و به این ترتیب موقعیتش را نسبت به مشتریان، کالاهای مکمل، رقبای تازه واردین بالقوه حفظ نماید (مومنی، ۱۳۸۰). قیمت گذاری مهم ترین

جزء از مدل کسب و کار می باشد و تصمیمات در مورد آن تاثیر زیادی بر روی سودآوری بنگاه به همراه دارد. قیمت گذاری موفق با پاسخ گویی به برخی از سئوالات مهم، معین می شود:

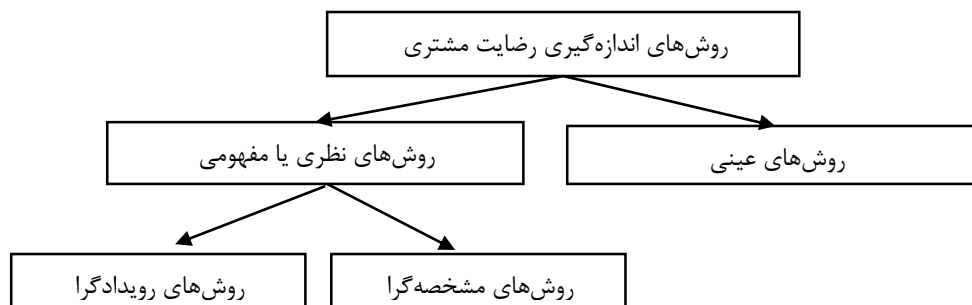
- قیمتی چگونه باید تنظیم شود تا بتواند با مزایایی که بنگاه به مشتریان عرضه می کند و منافع آن ارتباط داشته باشد؟
 - چه زمانی می بایست بنگاه قیمت هایش را تغییر دهد؟
 - عکس العمل رقبا و مشتریان در زمانی که بنگاه قیمت هایش را بالا یا پایین می آورد چگونه خواهد بود؟
 - چه زمانی بنگاه می بایست به ارزان فروشی بیش از حد محصولاتش بپردازد؟
- هم چنین در گذشته مدیران زمان زیادی را صرف تدوین سیاستهای سازمان می کردند و وقت کمتری را برای حرکت در زمینه ایجاد فضای واقعی کسب و کار می گذاشتند در حالی که در دنیای نوین هیچ شرکت و سازمانی نمیتواند امنیت شغلی ایجاد کند مگر از طریق مشتریانانش! سازمانهایی که این نکته را در یافته اند هر کاری برای تامین نیازهای مشتری انجام می دهند و بر این باورند که این قطعا به صورت ارزش افزوده به سازمان یا شرکت باز میگردد. (ایمان دوست و همکاران، ۱۳۸۸).
- سه عامل در قیمت گذاری از اهمیت بالایی برخوردارند:

- ۱- بالاترین میزان ارزشی که مشتری برای محصول قائل است. این ارزش بیانگر بیشترین مبلغی است که بنگاه می تواند دریافت نماید
- ۲- سودی که رقبا از قیمت گذاری محصولات مشابه شان بدست می آورند
- ۳- استراتژی قیمت گذاری بنگاه

امروزه سازمان های تولیدی یا خدماتی، میزان رضایت مشتری را به عنوان معیاری مهم برای سنجش کیفیت کار خود قلمداد می کنند و این روند همچنان در حال افزایش است. اهمیت مشتری و رضایت او چیزی است که به رقابت در سطح جهانی برمی گردد. چنانکه در جایزه ملی کیفیت مالکم بالدريج چیزی حدود ۳۰ درصد از کل امتیازها را میزان رضایت مشتریان تعیین می کند (فخیمی فرد و همکاران، ۱۳۸۸).

شرکت ((کائو)) تولید کننده بزرگ محصولات خانگی و لوازم آرایشی در ژاپن، در اولین صفحات گزارش سالانه اش دائما این عبارت را قید می کند: اعتماد و اطمینان مشتری، ارز شمندترین دارائی کائو است. ما معتقدیم که کائو یگانه و بی نظیر است، زیرا کسب سود و نیل به موقعیت برتر در رقابت ها، اولین هدف ما نیست بلکه ما بر آنیم تا از طریق عرضه محصولات مفید و جدید و تامین نیازهای واقعی بازار، رضایت مشتری هایمان را افزایش دهیم. پابندی و تعهد ما در برابر مصرف کنندگان همچون چراغی فرا روی تصمیمات شرکت، مستمرا نور افشانی می کند (تورپین ۲، ۱۳۷۴).

برای اینکه یک سازمان قادر باشد اندازه گیری رضایت مشتری را انجام دهد باید مدل و روشی در این رابطه طرح ریزی نماید، به نحوی که از زیر بنای نظری مستحکم و ساخت یافته ای برخوردار باشد و شاخص هایی برای این منظور تنظیم نماید تا بتواند با استفاده از آن به اندازه گیری و ارزیابی بپردازد.



شکل شماره ۱- روش های اندازه گیری رضایت مشتری

1 - kao

2 - tour pin

مدل ها و الگوهای مختلف از سوی محققان علوم مدیریت کیفیت و دانشمندان علوم اقتصادی و بازاریابی برای اندازه گیری رضایت مشتری را می توان به دو دسته مانند شکل ۱ تقسیم کرد:

روش های عینی: این روش ها از طریق اندازه گیری شاخص هایی که همبستگی قوی با رضایت مشتریان دارند به طور غیر مستقیم به اندازه گیری رضایت مشتریان می پردازند. به علت شک و تردید در اعتبار و صحت این روش ها، از این روش ها کمتر استفاده می شود.

روش های نظری یا مفهومی: در این روش ها به طور مستقیم از نظرات مشتریان در اندازه گیری میزان رضایت مشتریان استفاده می شود. بنابراین این روش ها اعتبار بیشتری نسبت به روش های عینی دارند (بینش، ۱۳۸۱).

۳- فرضیه های تحقیق

- بین بعد قابلیت اعتماد قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
- بین بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
- بین بعد شفافیت قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
- بین بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
- بین بعد نرخ کیفیت - قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
- بین بعد منطقی بودن قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.
- میزان رضایتمندی مشتریان از محصولات شرکت به پخش برحسب جنسیت متفاوت است.

۴- تعاریف مفهومی متغیرها

۴-۱- قیمت محصولات

قیمت، میزان فایده ای است که مصرف کننده برای مزایای حاصل از داشتن و یا استفاده از کالا پرداخت می کند (آرمسترانگ، گری، ۲۰۰۳).

۴-۲- رضایتمندی مشتریان

رضایت مشتری حالت و واکنشی است که مصرف کننده و مشتری از مصرف یا خرید محصول ابراز می کند (لینگفیلد، ۱۹۹۴).

۵- تعریف عملیاتی متغیرها

۵-۱- قیمت محصولات

نمره ای که آزمودنی ها از پرسشنامه ۲۸ سوالی قیمت محصولات دکتر مقیمی کسب می کنند .

۵-۲- رضایتمندی مشتریان

نمره ای که آزمودنی ها از پرسشنامه ۳۰ سوالی ارزیابی رضایت مشتری کسب می کنند .

۵-۳- قیمت گذاری

۵-۳-۱- تعریف ارزش (قیمت):

1 - ARMESTRANG & GERRY

2 - LING FIELD

قیمت، یکی از چهار عامل عمده آمیخته بازاریابی می باشد و از این جهت که ارتباط نزدیکی با جایگاه یابی محصول دارد از اهمیت استراتژیک والایی برخوردار است. علاوه بر این موضوع قیمت و قیمت گذاری تأثیر بسزایی بر دیگر عوامل آمیخته بازاریابی از جمله ویژگیهای محصول و تصمیمات توزیع و ترویج محصول می گذارد (مقدسی و همکاران، ۱۳۹۰).

۶- پیشینه داخلی و خارجی

شیرازی و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان ارائه راهکارهای دستیابی به رضایت مشتری و در نهایت دستیابی به مشتریان به این نتیجه دست یافتند که از آنجا که کالا یا خدمت آنان نمی تواند آن سطح از انتظارات را پاسخ دهد در نهایت مشتری ناراضی می شود. عرضه کننده با توجه به اهمیت موضوع، ضمن برنامه ریزی، از طریق برنامه های ارتباطی می تواند به کنترل سطح انتظارات مشتریان بالقوه و بالفعل خود اقدام کند. گاهی لازم است برای مقابله با رقیبان، سطح انتظارات مشتریان بالقوه و به تبع آن سطح کیفی کالا و خدمات خود را ارتقا دهیم. این استراتژی نیز با برنامه ریزی و به کارگیری رسانه ها، پیام ها و روش های مناسب قابل اجرا است.

سعیدنیا و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی تحت عنوان تاثیرات اطلاعات بر قیمت گذاری درست و بهینه که در قالب پایان نامه در دانشگاه تهران صورت پذیرفت نشان دادند که برای داشتن استراتژی مناسب و دستیابی به سود بیشتر نیاز به تغییر فرهنگی در سازمان است. امروزه ضرورت تعیین قیمت مناسب برای مدیران به عنوان برنامه استراتژیک مطرح شده است.

فهیمی و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان طراحی مدل قیمت گذاری با استفاده از رویکرد شبکه های عصبی مصنوعی نشان دادند که در شرایطی که بازار در برابر قیمت حساس باشد، باید به تعیین پایین ترین قیمت پرداخت در نتیجه تجربه جمعی تولید باعث می شود تا هزینه های تولید و توزیع محصول کاهش یابد.

ملکی و همکاران (۱۳۸۷) در تحقیقی با عنوان روش های مختلف اندازه گیری رضایت مشتری نشان دادند که رضایت مشتری یکی از اصلی ترین ابعاد نظام های مدیریت کیفیت و مدل های تعالی سازمانی هم چون مالکوم بالدریج، گسترش عملکرد کیفی، مدیریت کیفیت جامع و شاخص رضایت مشتری می باشد.

گونزی و پلونی (۲۰۰۴) در تحقیقی نشان دادند که وفاداری رفتاری مشتری تنها بر اثر نزدیکی روابط میان مشتری و کارمند مورد تأثیر قرار می گیرد. تمایل به ابراز وفاداری در برابر شرکت هم بر اساس نزدیکی روابط میان مشتری و کارمند به صورت مستقیم و غیرمستقیم متأثر می شود که این امر از طریق نقش میانجی رضایت مندی مشتریان صورت می گیرد.

۷- روش، جامعه و نمونه آماری تحقیق

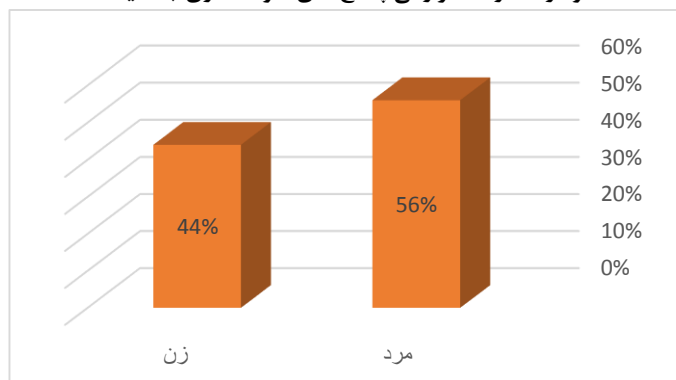
روش تحقیق حاضر توصیفی و از نوع همبستگی انجام می باشد. جامعه آماری این تحقیق را تعدادی از خرده فروشان مشتری این شرکت و معلمان مدارس متوسطه شهرستان اسکو تشکیل می دهند که در سال تحصیلی ۱۳۹۴-۱۳۹۵ در این شهرستان مشغول تدریس می باشند. که تعداد آن ها بر اساس گزارش اداره آموزش و پرورش منطقه اسکو ۱۰۰ نفر می باشد. در این پژوهش از روش نمونه گیری تصادفی ساده استفاده شده است. به طوری که هر یک از آزمودنی ها از شانس مساوی برای انتخاب شدن برخوردار بودند و تعداد ۸۰ نفر معلم و مشتری به صورت تصادفی انتخاب شدند.

۸- تجزیه و تحلیل توصیفی داده ها

جدول ۱ توزیع فراوانی جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد
مرد	۲۸	۵۶/۰۰٪
زن	۲۲	۴۴/۰۰٪
مجموع	۵۰	۱۰۰

نمودار شماره ۱: فراوانی پاسخ های نمونه آماری جنسیت

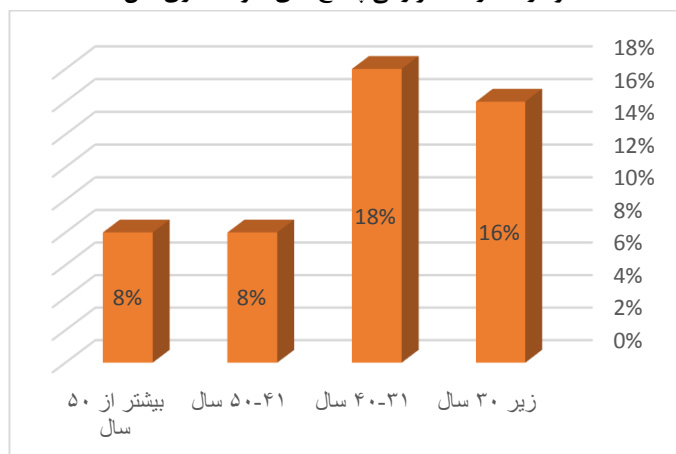


داده های جدول و نمودار (۱) فراوانی جنسیت را نشان میدهد که در آن از مجموع ۵۰ نفر ۲۸ نفر مرد و ۲۲ نفر زن هستند.

جدول شماره ۲ توزیع فراوانی پاسخ های نمونه آماری مربوط به سن آزمودنی ها

جمع	۵۰ سال بیشتر سال	۴۱-۵۰ سال	۳۰-۴۰ سال	کمتر از ۳۰ سال	نوع پاسخ / کمیت پاسخ
۵۰	۸	۸	۱۸	۱۶	فراوانی
%۱۰۰	%۱۶/۰۰	%۱۶/۰۰	%۳۶/۰۰	%۳۲/۰۰	درصد

نمودار شماره ۲: فراوانی پاسخ های نمونه آماری سن



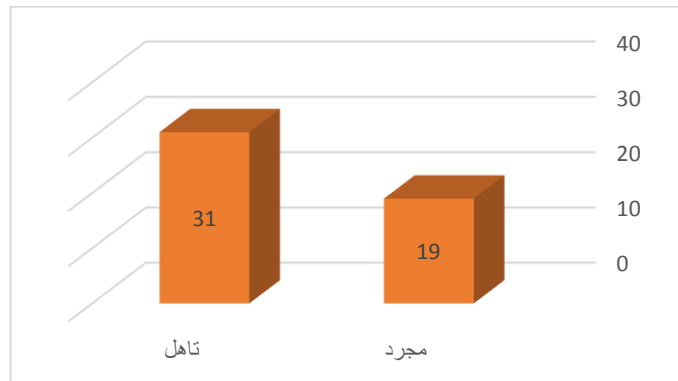
بر اساس جدول و نمودار شماره ۲-۴، ۱۶ نفر از پاسخگویان (۳۲/۰۰ درصد نمونه آماری) را زیر ۳۰ سال سن، ۱۸ نفر از پاسخگویان (۳۶/۰۰ درصد نمونه آماری) را ۳۰-۴۰ سال سن، ۸ نفر از پاسخگویان (۱۶/۰۰ درصد نمونه آماری) را ۴۱-۵۰ سال سن و ۸ نفر از پاسخگویان (۱۶/۰۰ درصد نمونه آماری) را بیشتر از ۵۰ سال سن تشکیل داده است.

جدول ۳ توزیع فراوانی وضعیت تاهل

جنسیت	فراوانی	درصد
-------	---------	------

مجرد	۱۹	۳۸/۰۰٪
متاهل	۳۱	۶۲/۰۰٪
مجموع	۵۰	۱۰۰

نمودار شماره ۳: فراوانی پاسخ های نمونه آماری وضعیت تاهل



داده های جدول و نمودار (۳) فراوانی وضعیت تاهل را نشان میدهد که در آن از مجموع ۵۰ نفر ۱۹ نفر مجرد و ۳۱ نفر متاهل هستند.

جدول شماره ۴: آماره های توصیفی متغیر های تحقیق

متغیر	فراوانی	میانگین	میان	مد	انحراف معیار	واریانس
ارزیابی قیمت محصول	۵۰	۱۱۸/۱۶	۱۱۹/۵	۱۲۹/۰۰	۱۳/۵۳	۱۸۳/۰۷۶
بعد قابلیت اعتماد	۵۰	۱۷/۲۰	۱۷/۵	۲۰/۰۰	۲/۸۴	۸/۰۸
بعد اطمینان از قیمت	۵۰	۱۷/۱۸	۱۷/۵	۱۸/۰۰	۲/۲۲	۴/۹۶
بعد شفافیت قیمت	۵۰	۲۱/۱۲	۲۱/۰۰	۲۳/۰۰	۲/۵۹	۶/۷۲
بعد قیمت نسبی	۵۰	۲۵/۰۰	۲۵/۰۰	۲۹/۰۰	۳/۹۲	۱۵/۴۲
بعد نرخ کیفیت - قیمت	۵۰	۲۱/۴۰	۲۱/۰۰	۲۱/۰۰	۲/۷۱	۷/۳۴
بعد منطقی بودن قیمت	۵۰	۱۷/۰۶	۱۷/۵	۲۰/۰۰	۲/۵۳	۶/۴۲
رضایت مندی مشتریان	۵۰	۱۲۶/۴۲	۱۲۸/۰۰	۱۲۹/۰۰	۱۲/۸۶	۱۶۵/۵۹

۹- بحث و نتیجه گیری

۹-۱- فرضیه اول:

بین بعد قابلیت اعتماد قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد قابلیت اعتماد رضایت مندی مشتریان	۵۰	۰/۱۳۲	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r = ۰/۱۳۲$) در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد ($\alpha = ۰/۰۵$) با درجه آزادی $df = n - ۲ = ۴۸$ از r جدول بحرانی کوچکتر است. بنابراین فرضیه صفر تایید و فرضیه تحقیق رد می شود. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که بین بعد قابلیت اعتماد قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه معنی داری وجود ندارد.

تحقیقات مشابه داخلی دکتر برآهویی و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی تاثیر قیمت و کیفیت بر رضایت مشتری گزارش کرده اند که قیمت و کیفیت عامل مهمی در میزان رضایت مشتری است و اشراق بر این موضوع باعث شده که مدیران بازار یاب تصمیمات پیچیده ای را اتخاذ کنند و امروزه بازارها نیز شکل پیچیده و پیچیده تری را به خود گرفته اند. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو نمی باشد. بنابراین نیاز به تحقیقات بیشتر در این زمینه احساس می شود.

۲-۹- فرضیه دوم

بین بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد اطمینان از قیمت رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۲۷۷	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0.277$) در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد ($\alpha = 0.05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین نتیجه می گیریم که میزان بعد اطمینان از قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه معنی دار دارد. در تحقیقات مشابه داخلی گراوند و همکاران (۱۳۸۹) در بررسی های خود گزارش کرده اند که رضایت مندی خریداران تابعی از متغیرهای کیفیت، قیمت، تبلیغ و توزیع است که به عنوان متغیرهای مداخله گر، با ایجاد و تأمین خواسته های مشتریان، تصمیم به خرید از این شرکتها را موجب می شود. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۳-۹- فرضیه سوم

بین بعد شفافیت قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد شفافیت قیمت رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۲۸۸	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0.288$) در سطح اطمینان ۰/۹۵ درصد ($\alpha = 0.05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بین بعد شفافیت قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی دار بدست آمد. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که هر چه قدر قیمت محصولات به طور شفاف و صریح بیان شود به همان اندازه میزان رضایتمندی مشتریان نیز بیشتر خواهد بود و برعکس. در تحقیقات مشابه داخلی دکتر علیپور و همکاران (۱۳۹۰) در بررسی های خود درباره تأثیر عوامل کیفیتی برندهای مختلف محصولات لبنی در میزان رضایت مشتریان گزارش کرده اند که در سطح اطمینان ۹۰٪ طرح و برچسب و همچنین طعم (مزه) دوغ با میزان رضایت مشتریان ارتباط دارد. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۹-۴- فرضیه چهارم

بین بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد .

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد قیمت نسبی رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۳۱۷	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/317$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است . بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین نتیجه می گیریم که بعد قیمت نسبی محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معناداری دارد. در تبیین این یافته با توجه به نتایج بدست آمده از این پژوهش روستا (۱۳۸۸) در بررسی های خود گزارش کرده اند که مشتریان راضی منبع سود شرکتها هستند. شرکتهایی که نمی توانند مشتریان را راضی نگه دارند در درازمدت در بازار باقی نخواهند ماند. عرضه محصول با کیفیت برتر و ارائه خدمات به مشتریان در سطح عالی به طور مستمر موجب ایجاد مزیت های رقابتی برای شرکت می شود.

۹-۵- فرضیه پنجم:

بین بعد نرخ کیفیت - قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α
بعد نرخ کیفیت - قیمت رضایت مندی مشتریان		۵۰	۰/۳۷۲	۴۸	۰/۲۷۳	۰/۰۵

چون r محاسبه شده ($r_m = 0/372$) در سطح اطمینان $0/95$ درصد ($\alpha = 0/05$) با درجه آزادی $df = n - 2 = 48$ از r جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد نرخ کیفیت - قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که هرچه قدر نرخ کیفیت - قیمت محصولات بهتر باشد به همان میزان رضایتمندی مشتریان نیز بیشتر خواهد بود و برعکس. در تحقیقات مشابه داخلی احمدی (۱۳۷۷) در بررسی های خود گزارش کرده اند که رضایت مشتری و سودآوری شرکت باکیفیت کالاها و خدماتی که ارائه می شوند رابطه ای تنگاتنگ دارد. همچنین مرغوبیت بسیار زیاد موجب افزایش رضایت مشتری خواهد شد.

۹-۶- فرضیه ششم:

بین بعد منطقی بودن قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه وجود دارد.

متغیر	شاخص آماری	N	r محاسبه شده	df	r جدول بحرانی	α

۰/۰۵	۰/۲۷۳	۴۸	۰/۵۰۹	۵۰	بعد منطقی بودن قیمت رضایت مندی مشتریان
------	-------	----	-------	----	---

چون $r = ۰/۵۰۹$ در سطح اطمینان $۰/۹۵$ درصد ($\alpha = ۰/۰۵$) با درجه آزادی $df = n - ۲ = ۴۸$ از جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم که بین بعد منطقی بودن قیمت محصولات با میزان رضایتمندی مشتریان شرکت به پخش رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. بنابراین نتیجه می گیریم که هرچه قدر قیمت محصولات منطقی لحاظ گردد میزان رضایت مندی مشتریان نیز به همان نسبت افزایش خواهد یافت. در تحقیقات مشابه داخلی محدث خالص (۱۳۷۹) در بررسی های خود بین رضایت مشتری و وفاداری رابطه مستقیمی مشاهده می شود که با بالا رفتن میزان رضایت مشتریان، میزان وفاداری آنها نیز افزایش می یابد لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۷-۹- فرضیه هفتم

میزان رضایتمندی مشتریان از محصولات شرکت به پخش برحسب جنسیت متفاوت است.

متغیر	شاخص آماری	N	t محاسبه شده	df	t جدول بحرانی	α
زن / رضایتمندی مشتریان / مرد		۵۰	-۲/۴۸۵	۴۸	۲/۰۰۹	۰/۰۵

چون $t = -۲/۴۸۵$ در سطح اطمینان $۰/۹۵$ درصد ($\alpha = ۰/۰۵$) با درجه آزادی $df = n - ۲ = ۴۸$ از جدول بحرانی بزرگتر است. بنابراین فرضیه صفر رد و فرضیه تحقیق تایید می شود. بنابراین نتیجه می گیریم میزان رضایتمندی مشتریان از محصولات شرکت به پخش برحسب جنسیت متفاوت است. به طور کلی با توجه به نتایج بدست آمده می توان گفت رضایتمندی مشتریان مرد بیشتر از مشتریان زن می باشد. در تحقیقات مشابه داخلی در بررسی میزان رضایت مندی مشتریان از کیفیت خدمات ارائه در استخرهای سرپوشیده خصوصی و دولتی قاسم زاده میر کلایی و همکاران گزارش کرده اند که میزان رضایت مندی مشتریان مرد بیشتر از مشتریان زن می باشد. لذا می توان گفت یافته های بدست آمده با نتایج تحقیقات پیشین همسو می باشد.

۱۰- پیشنهادهای کاربردی

- از مشتریان خود در مورد روش دلخواه آنها جهت پاسخگویی به نیاز هایشان نظرخواهی کنید. علی الخصوص بنابر فرضیه هفتم که رضایتمندی زنان کمتر از مردان است لازم است شرکت این علل نارضایتی زنان را که شاید مربوط به متفاوت بودن دیدگاه زنان با مردان باشد بررسی و توجهی به این قشر جهت افزایش رضایتمندی آنها بنماید.
- بنابر فرضیه ششم چون منطقی بودن قیمتها مثبت بوده لذا لازم است پایایی این نکته حفظ شده و به علت اینکه ضریب آن در حد بالایی نبوده لذا در خصوص سایر مشتریان هم علل و عوامل آن پرسش و یا حدامکان توجیه شوند و یا ایرادات گرفته شده رفع گردد.
- برگزاری همایش ها و سمینار ها در مورد راهکارهای رضایت مندی مشتریان برای مدیران و روسای شرکت ها و سازمان ها و اعلام نتیجه هایی چون نتایج به دست آمده در فرضیه پنجم به تمام شرکت کنندگان و سایر مشتریان بالقوه جهت جذب مشتری جدید و نهادینه کردن این بحث بین مشتریان بالفعل و فهماندن به مشتریان بالقوه.
- روند قیمت گذاری و اعطای تخفیف و جایزه بنابر اصول باید شفاف بوده لذا در فرضیه .. نیز نتایج این شرکت مثبت آمده لذا پیشنهاد می شود با درج قیمتها و شفاف سازی بیشتر آنها و از طرفی هم همکاری با سازمانهای

کنترل کننده قیمت و همکاری نزدیک و قانونمندی با آنها انجام دادن باعث تقویت بعد شفافیت قیمت و ایجاد و تقویت بعد قابلیت اعتماد به قیمت‌ها خواهد بود.

منابع

- ۱- عباس پور، پایان نامه پیش بینی قیمت سهام شرکت ایران خودرو با شبکه عصبی، ۱۳۸۲ دانشگاه تربیت مدرس.
- ۲- حمید محمدی، زکریا فرج زاده، مقاله کاربرد مدل های شبکه عصبی و ARIMA در پیش بینی قیمت گازوئیل (مجله پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، پاییز ۹۰).
- ۳- امیر حسین منجمی، مهدی ابزری، علیرضا رعیتی شوازی، مقاله پیش بینی قیمت سهام در بازار بورس اوراق بهادار با استفاده از شبکه عصبی فازی و الگوریتم ژنتیک و مقایسه آن با شبکه عصبی مصنوعی (فصلنامه اقتصادی مقداری پاییز ۸۸).
- ۴- محمد فخری فرد، احمد علی کیخ، ماشا. سالار پور، مقاله پیش بینی قیمت محصولات منتخب کشاورزی ایران با روش تلفیقی شبکه عصبی-خودرگرسیون با ورودی های برونزا (نشریه اقتصاد و توسعه کشاورزی، پاییز ۸۸).
- ۵- رضا مقدسی، میترا ژاله رجبی، رهیافت الگوسازی تلفیقی برای پیش بینی قیمت محصولات کشاورزی (نشریه اقتصاد و توسعه کشاورزی پاییز ۱۳۹۰).
- ۶- کامیل طیبی، کریم آذربایجانی، لیلی بیاری، مقایسه مدل های شبکه عصبی مصنوعی و سری های زمانی برای پیش بینی قیمت گوشت مرغ در ایران (پژوهشنامه علوم اقتصادی ۱۳۸۸).
- ۷- صادق بافنده ایمان دوست، سعید محمد فهیمی فرد، سمیه شیرزادی، پیش بینی نرخ ارز با مدل عصبی- فازی، شبکه عصبی خودرگرسیونی و خودرگرسیونی در اقتصاد ایران (۸۷-۱۳۸۱) (مجله دانش و توسعه، سال ۱۶، شماره ۲۸، پاییز ۸۸).
- ۸- مومنی، منصور، پژوهش عملیاتی (مدل های احتمالی)، انتشارات سمت، ۱۳۸۰.
- ۹- کاوسی، سید محمدرضا سقائی، عباس، ۱۳۸۴، روش های اندازه گیری رضایت مشتری.
- ۱۰- سرابندی، نریمان. (۱۳۸۹) بررسی رابطه بین بازده مازاد سهام با سود هر سهم پیش بینی شده، نسب قیمت به درآمد هر سهم، نسبت گردش حجم معاملات و معاملات عمده در بورس اوراق بهادار. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده علوم اقتصادی، دانشکده علوم اقتصادی.
- ۱۱- عبادی، امید. (۱۳۸۸). پیش بینی شاخص کل قیمت سهام در بازار بورس تهران با استفاده از شبکه های عصبی مصنوعی. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا.
- ۱۲- حمیدرضا سعیدنیا، ۱۳۹۱، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران شمال
- 13- Sanjeev Kumar Aggarwal 1, Lalit Mohan Saini 1, Ashwani Kumar Electricity price forecasting in deregulated markets: A review and evaluation Electrical Power and Energy Systems 31 (2009) 13–22
- 14- Panayiotis C. Andreou, Chris Charalambous, Spiros H. Martzoukos
- 15- Pricing and trading European options by combining artificial neural networks and parametric models with implied parameters European Journal of Operational Research 185 (2008) 1415–1433
- 16- J.P.S. Catalˆao a, S.J.P.S. Mariano a, V.M.F. Mendesb, L.A.F.M. Ferreira c
- 17- Short-term electricity prices forecasting in a competitive market: A neural network approach Electric Power Systems Research 77 (2007) 1297–1304
- 18- Anderson, E.W, C. Fornell and D.R. Lehmann – (1994) Customer satisfaction, market share, and profitability: Finding Form Sweden, The Journal of Marketing Vol. 58 – pp. 53 –66.
- 19- RICHARD LANCIONI 2004 "A STRATEGIC APPROACH TO IN DUSTRIAL PRODUCT PRICING.

سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری: چالش در گزارشگری به‌هنگام

مرتضی دانشمند^۱، علی صنعتی^۲

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد

Danesh_534@yahoo.com

چکیده

گزارشگری به‌هنگام در حسابداری یا به زبان ساده‌تر حسابداری به‌هنگام مزایای بسیاری در مقایسه با گزارشگری دوره‌ای معمولی ارائه می‌دهد. به طور معمول، شرکت‌ها به گزارشگری مالی و یا غیرمالی بر اساس دوره‌های سه‌ماهه و سالانه نیاز دارند. با این حال تغییرات سریع بازار و جامعه باعث می‌شود این گزارشگری دوره‌ای به سرعت منقضی شود. رقابت بیشتر در میان شرکت‌ها مستلزم اطلاعات به‌روزتر است تا مدیریت را قادر سازد به سرعت با فرصت‌ها انطباق یافته و به مسائل پاسخ دهد. گزارشگری به‌هنگام به این نیازها می‌پردازد اما مستلزم پاسخ‌های تکنولوژیکی جدیدی است. ما در این مقاله تکنولوژی‌هایی ارائه می‌دهیم که می‌توانند به پیاده‌سازی حسابداری به‌هنگام کمک کند. از جمله این تکنولوژی‌ها می‌توان به مدیریت فرایند کسب و کار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب و کار، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی اشاره کرد.

واژگان کلیدی: سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، گزارشگری به‌هنگام، حسابداری به‌هنگام

۱- مقدمه

تغییرات سریع و مداوم، افزایش روزافزون رقابت در بازارهای جهانی و کوتاه شدن چرخه عمر محصولات، سازمان‌ها را وادار می‌کند اطلاعات دقیق و به‌موقع را تحلیل کنند تا بلافاصله به تغییرات رخ داده در کسب و کار واکنش دهند. سازمان‌ها [1,2] در حال ورود به عصر جدیدی (عصر سازمان‌های به‌هنگام و اقتصاد به‌هنگام) هستند که "اقتصاد نوین" نیز نامیده می‌شود و با سرعت گرفتن سنجش کسب و کار، ارزیابی مشخص و فرایندهای تصمیم‌گیری مشخص می‌شود [2]. اقتصاد نوین چالش جدیدی برای سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مطرح می‌کند که همان گزارشگری به‌هنگام است.

گزارشگری به‌هنگام در حسابداری یا به زبان ساده‌تر حسابداری به‌هنگام مزایای بسیاری در مقایسه با گزارشگری دوره‌ای معمولی ارائه می‌دهد [3]. به طور معمول، شرکت‌ها به گزارشگری مالی و یا غیرمالی بر اساس دوره‌های سه‌ماهه و سالانه نیاز دارند. با این حال تغییرات سریع بازار و جامعه باعث می‌شود این گزارشگری دوره‌ای به سرعت منقضی شود. رقابت بیشتر در میان شرکت‌ها مستلزم اطلاعات به روز بیشتر است تا مدیریت را قادر سازد به سرعت با فرصت‌ها انطباق یافته و به مسائل پاسخ دهد. سرمایه‌گذاران حرفه‌ای بر این باورند که گزارشگری به‌هنگام از سازمان‌ها، آنها را نه تنها قادر به درک بهتر عملکرد شرکت می‌کند، بلکه در اداره امور شرکت مطمئن‌تر نیز می‌نماید، که این احتمال جذب سرمایه‌گذاری‌های بیشتر از موسسات را افزایش می‌دهد [4]. بنابراین حرکت از انتشار ساده صورت‌های ماهی به صورت سه‌ماهه، شش‌ماهه یا سالانه به سمت گزارشگری

به‌هنگام تقریباً الزامی بوده و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (AIS) باید با استفاده از تکنولوژی‌های جدید به این تقاضای جدید پاسخ دهند.

تکنولوژی‌های متعددی برای کمک به اجرای گزارشگری به‌هنگام وجود دارند (مانند مدیریت فرایند کسب و کار)، که پایش به‌هنگام فرایندهای کسب و کار (که اطلاعات مالی یا غیر مالی مربوطه را از عملیات کسب و کار به مدیریت اعلام می‌کند) را ممکن می‌سازد؛ دستگاه‌های تلفن همراه که به کاربرانشان امکان دریافت فوری گزارشات تولید شده در هر زمان و هر مکان را می‌دهند؛ رایانش ابری که امکان به اشتراک‌گذاری اطلاعات در بین تمامی کاربران داخل و خارج سازمانی که نیاز به تصمیم‌گیری‌های آگاهانه دارد را فراهم می‌سازد؛ هوش کسب و کار که امکان تولید و ارائه اطلاعات متمرکزتر و مناسب‌تر به مدیران در مورد عملیات کسب و کار را فراهم کرده و نه تنها برنامه‌ریزی بلندمدت اهداف سازمان، بلکه مدیریت و بهینه‌سازی عملیات کسب و کار روزانه (رویداد محور) را نیز فراهم می‌سازد؛ و معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی که سیستم‌های مختلف و داده‌های مربوط به آنها را در سازمان ایجاد و یکپارچه‌سازی کرده و امکان تولید گزارش‌های به‌هنگام دارای ارزش افزوده به کاربران را فراهم می‌سازد.

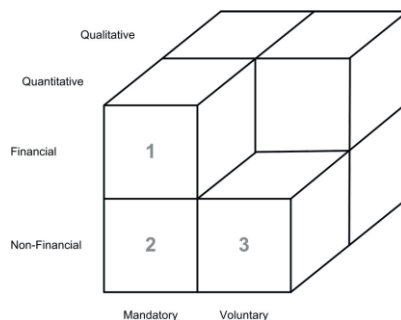
این مقاله بازتابی بر اساس مرور منابع موجود و بازیگران سیستم‌های اطلاعاتی/فناوری‌های اطلاعات (IT/IS) بازار و برخی پاسخ‌های تکنولوژیکی آتی به گزارشگری به‌هنگام در حوزه حسابداری (مالی یا مدیریتی) را ارائه می‌دهد. ادامه مقاله به شرح زیر سازماندهی شده است. در بخش دو مروری بر ادبیات گزارشگری ارائه می‌شود که با دیدگاه سنتی گزارشگری شروع شده و با گزارشگری به‌هنگام خاتمه می‌یابد. بخش سوم روی گزارشگری به‌هنگام و چالش‌های پیش رو در اجرای آن تمرکز می‌کند. بخش چهارم پاسخ‌های تکنولوژیکی پیش‌بینی‌شده به گزارشگری به‌هنگام را ارائه می‌دهد و در بخش پایانی نتیجه‌گیری و جهت‌گیری تحقیقات آینده ارائه می‌شود.

۲- گزارشگری در حوزه حسابداری

هدف اصلی حسابداری فراهم کردن اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مهم مورد نیاز است، چه این اطلاعات ماهیت مالی داشته باشند و چه ماهیت مدیریتی و چه برای تصمیم‌گیری داخلی باشند و چه برای تصمیم‌گیری خارجی. حسابداری به عنوان فرایند شناسایی، سنجش، ثبت و ارائه اطلاعات اقتصادی به منظور تصمیمات اقتصادی [5] و قضاوت‌های آگاهانه تعریف شده است که در یک کلمه "گزارشگری" (reporting) نامیده می‌شود. بر اساس دیکشنری آکسفورد، "report" یک فعل است که از کلمه لاتین "reportare" به معنی "برگرداندن" گرفته شده چرا که reportare از ترکیب دو کلمه "re" به معنی برگشت و "portare" به معنی حمل گرفته شده است. در اواسط قرن ۱۹، مفهوم "حساب دادن" منجر به مفهوم دیگری از این فعل یعنی "ارائه یک گزارش رسمی" شد. بنابراین به طور کلی "report" به معنی "ارائه یک حساب شفاهی یا کتبی از چیزی که مشاهده، شنیده، انجام یا بررسی شده" می‌باشد [6]. البته "reporting" می‌تواند در زمینه‌های مختلفی به کار گرفته شود، مانند گزارشگری مالی، روزنامه‌نگاری، گزارش دادگاه، گزارش ترافیک و گزارش عملیاتی. هنگامی توابع حسابداری را بررسی می‌کنیم، عمدتاً در مورد ثبت جامع و سیستماتیک معاملات مالی فکر می‌کنیم که برای کسب و کار مهم هستند. توابع حسابداری به فرایند خلاصه‌سازی، تحلیل و گزارشگری این معاملات نیز اشاره دارد. معاملات مالی متعدد شامل یک دوره خاص هستند که برای پردازش یک صورت که عملیات یک شرکت، موقعیت مالی یا جریان‌های نقدی آن را خلاصه می‌کند، در نظر گرفته می‌شوند [7]. بنابراین گزارشگری حسابداری به طور سنتی ارائه اطلاعات مرتبط دربرگیرنده دوره‌های سه‌ماهه و سالانه است که از تصمیمات مالی بعدی پشتیبانی می‌کنند. به همین ترتیب، اطلاعات حسابداری معمولاً به سایر ذینفعان از قبیل سرمایه‌گذاران، بستانکاران، تامین‌کنندگان و مشتریان ارائه می‌شوند [3].

۲-۱- ابعاد اطلاعات برای گزارشگری

گزارشگری تحت کلمه متداول "حسابداری" ابعاد گوناگونی دارد و به حوزه مالی محدود نیست. به شکل ساده گزارشگری را می توان دارای سه بعد تصور کرد. گزارشگری ممکن است داده های مالی یا غیرمالی داشته باشد، ممکن است الزامی یا داوطلبانه باشد و ممکن است کمی یا کیفی باشد [8]. شکل ۱ ابعاد اطلاعات گزارشگری در حوزه حسابداری را نشان می دهد که از ابعاد کمی/کیفی، مالی/غیرمالی و الزامی/داوطلبانه تشکیل شده است [8].



شکل ۱ - ابعاد اطلاعات گزارشگری در حوزه حسابداری

گزارشات حسابداری ممکن است شامل ابعاد بسیار مختلفی نظیر عملیات حسابداری (پردازش تراکنش ها، حساب های قابل پرداخت و قابل دریافت، گزارشگری مالی داخلی)، گزارشگری خارجی (گزارشگری قانونی، امور مالی شرکت ها، خزانه داری و ریسک مالی و مقررات شامل ممیزی های داخلی، رعایت الزامات قانونی و مالیات ها)، حسابداری مدیریت (پیش بینی، بودجه بندی، هزینه بندی و گزارشگری در واریانس هایی مانند کنترل هزینه و یا گزارشات دقیق در مورد عملکرد به ازای بودجه و نیز مدیریت جریان نقدی)، حمایت مدیریت (مانند شناسایی و تحلیل گزینه های استراتژیک، پشتیبانی تصمیم، طراحی و ردیابی شاخص های کلیدی کارکنان، محک زنی، حسابداری مدیریت استراتژیک و مدیریت ریسک کسب و کار)، مدیریت کارکنان، آموزش، بررسی دقیق پروژه های سرمایه ای، تاکید بر مشتریان و محصول، گزارش در مورد وضعیت بدهکار و بستانکار، حسابرسی، اجرای کنترل های داخلی، مدیریت ریسک، تشخیص خطا یا کلاه برداری، حساب دهی و غیره باشد [9,16]. گزارشگری احتمالاً متداول ترین فعالیت انجام شده توسط حسابداران [12,17,18] و یکی از مهم ترین ویژگی های سیستم های اطلاعاتی حسابداری (AIS) است که همیشه به خوبی بوسیله سیستم های برنامه ریزی منابع سازمانی (ERP) [19] (که برخی حسابداران حرفه ای به عنوان AIS در نظر می گیرند) پوشش داده نمی شود. این موضوع از روی دفعات فراوان (۳۵۷ بار) استفاده از عبارت "گزارشگری" در کتاب سیستم های اطلاعاتی حسابداری جیمز هال نیز مشهود است [12,20].

۲-۲- اقتصاد نوین و تاثیر آن بر گزارشگری حسابداری

در سال ۲۰۰۲ هم مجله Economist و هم فصل نامه The McKinsey Quarterly در مورد ایده اقتصاد نوین یا به هنگام صحبت کردند که در آن شرکت ها با حمایت مجموعه پیچیده ای از محصولات و خدمات نرم افزاری سازمانی به شکل به هنگام تعامل می کنند که این می تواند شیوه عملکرد شرکت ها را تغییر داده و مفهوم سازمان های به هنگام را ایجاد کند. این مدل کسب و کار جدید به یک حسابداری کسب و کار جدید، یعنی حسابداری به هنگام نیاز دارد. به طور خلاصه، درحالی که کسب و کارها به سمت اقتصاد "نوین" حرکت می کنند، حسابداری به یک شکل "سنتی" باقی می ماند [2].

در طی سالهای متمادی، گزارشات حسابداری بر اساس دوره های سه ماهه یا سالانه بودند. مدیریت سازمان ها از آن گزارشگری دوره ای برای تصمیم گیری های خود استفاده کردند. با این حال تحت یک جامعه و زمینه رقابتی بزرگ، بازار با سرعت بیشتر و بیشتری تغییر کرد و باعث شد که این گزارشگری دوره ای سنتی به سرعت منقضی شود. این شکاف بین پارادایم های محرک کسب و کار و حسابداری، باعث شد سازمان ها در مورد ارزش داشتن صورت های مالی (غیرپیشگویانه) دچار تردید شده و لزوم ورود به یک پارادایم حسابداری جدید در مورد گزارشگری (به نام گزارشگری به هنگام) را احساس کنند.

گزارشگری به‌هنگام در حسابداری (یا حسابداری به‌هنگام) به مدیریت این امکان را می‌دهد که سریعاً با فرصت‌ها انطباق یافته و به مسائل پاسخ دهند [3].

انجمن حسابداران خبره (ACCA) اخیراً مطالعه‌ای پژوهشی به نام "درک سرمایه‌گذاران: به سمت گزارشگری به‌هنگام" بر اساس بررسی ۳۰۰ سرمایه‌گذار حرفه‌ای (که نیمی از آنها به موسساتی با دارایی بیش از ۵۰۰ میلیون دلار مربوط بودند) منتشر کرد و پی برد که سطح تقاضای قابل توجهی برای گزارشگری به‌هنگام وجود دارد. این سرمایه‌گذاران اعلام کردند که اطلاعات به‌هنگام به آنها امکان درک بهتر عملکرد شرکت را می‌دهد و در نتیجه توانایی آنها برای واکنش سریع را بهبود می‌دهد. آنها همچنین بر این باورند که شرکت‌هایی که قادر به فراهم کردن اطلاعات به‌هنگام هستند، حاکمیت شرکتی قوی‌تری داشته و سرمایه‌گذاری بیشتری از موسسات جذب می‌کنند [4].

۳- چالش گزارشگری به‌هنگام و پاسخ‌های تکنولوژیکی

امروزه سیستم‌های کامپیوتری معنای جدیدی به نام "به‌هنگام بودن" را به ما ارائه می‌دهند. با سیستم‌های کامپیوتری، به‌هنگام بودن هنگامی رخ می‌دهد که داده‌های ورودی در عرض چند میلی ثانیه پردازش می‌شوند به نحوی که عملاً بلافاصله به شکل بازخوردی برای پردازش مربوطه در دسترس است. سیستم هدایت موشک یک مثال خوب است که در آن این سیستم موشک را در کل مسیرش از لحظه پرتاب تا لحظه‌ای که به هدف نهایی می‌رسد، هدایت و کنترل می‌کند [21]. در یک سازمان، گزارشگری به‌هنگام را می‌توان به عنوان چیزی با هدف مشابه تلقی کرد. در طول حیات سازمان، گزارشگری به‌هنگام در حسابداری اطلاعات کامل و آنی در مورد ابعاد کلیدی سازمان ارائه کرده و مدیریت را قادر می‌سازد در هر لحظه تصمیم‌گیری و اقدامات بهتری انجام دهد.

تکنولوژی‌های اطلاعاتی واقعی، که با قدرت محاسبه بالا و ظرفیت ذخیره‌سازی داده‌های عظیم شناخته می‌شود، امکان تولید گزارشات مرکب از دیدگاه‌های مختلف سازمان را فراهم ساخته و به افزایش رقابت‌پذیری آن کمک می‌کنند. شکل ۲ پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی به چالش حسابداری گزارشگری به‌هنگام تعریف شده توسط Belfo و Trigo را نشان می‌دهد که شامل مدیریت فرایند کسب و کار، دستگاه‌های تلفن همراه، رایانش ابری، هوش کسب و کار، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمان می‌باشد [20].



شکل ۲- پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی به چالش حسابداری گزارشگری

۳-۱- مدیریت فرایند کسب و کار

مدیریت فرایند کسب و کار (BPM) مانند حسابداری به تازگی به روی مسائل به‌هنگام تمرکز کرده تا امکان پایش و بهینه‌سازی فرایندهای کسب و کار را برای مدیران و راهبران کسب و کار فراهم سازد.

سیستم‌های مدیریت فرایند کسب و کار (BPMS) به عصر جدیدی به نام عصر BPMS هوشمند وارد شده‌اند، که شامل ماژول جدیدی به نام پایش فعالیت‌های کسب و کار (BAM) می‌باشند که امکان ارائه داشبوردهای به‌هنگام برای پایش تمامی انواع فرایندهای کسب و کار را فراهم می‌سازد.

عبارت BAM در اصل توسط تحلیلگران شرکت گارتنر [22] ابداع شد و به تجمیع، تحلیل و ارائه اطلاعات به‌هنگام در مورد فعالیت‌های درون سازمان‌ها و شرکا و مشتریان درگیر اشاره دارد. BAM یک راهکار سازمانی است که در درجه اول برای فراهم کردن خلاصه‌ای به‌هنگام از فعالیت‌های کسب و کار برای مدیران عملیات‌ها و مدیریت ارشد طراحی شده است.

حسابداری به‌هنگام به نیاز به ارزیابی مداوم فرایندها و عملیات کسب و کار به منظور فراهم کردن امکان واکنش سریع برای مدیریت مربوط می‌شود. از این منظر، بنظر می‌رسد که BPM استفاده کننده از BAM یکی از بهترین تکنولوژی‌ها برای گزارشگری به‌هنگام و اجرای حسابرسی مستمر باشد. BPM امکان کنترل فرایندهای داخلی سازمان و ایجاد کنترل‌های داخلی را فراهم می‌کند، که به نوبه خود تولید اتوماتیک گزارشات مالی و غیر مالی برای استفاده مدیران در فرایند تصمیم‌گیری را امکان‌پذیر می‌سازند.

اجرای BPM و BAM به منظور تولید معیارها/ورودی‌ها برای حسابداری یک فرایند چالش برانگیز است. مجموعه‌ای از مفاهیم کلیدی مانند فرایندهای کسب و کار، فعالیت‌ها، وظایف، معاملات و رویدادها در هر دو حوزه مشترک بوده اما دارای دیدگاه‌های متفاوتی است. در حالیکه حسابداری روی شناسایی، سنجش و ارائه اطلاعات اقتصادی به مدیریت تمرکز می‌کند، BPM نیز به همین مفاهیم اما با هدف برنامه‌ریزی، پیاده‌سازی و کنترل چگونگی انجام کارها در یک سازمان اشاره دارد. Brocke و Sonnenberg مدل حسابداری فرایند (PAM) را برای ثبت رویدادها در سیستم‌های اطلاعاتی فرایندآگاه به منظور امکان‌پذیر ساختن حسابداری فرایندگرا پیشنهاد دادند [23].

۳-۲- دستگاه‌های تلفن همراه

گوشی‌های هوشمند و سایر دستگاه‌های تلفن همراه، هم به زندگی روزمره و هم به زندگی حرفه‌ای ما وارد شده‌اند. از لحاظ کسب و کار، پیش‌تاز بزرگ در استفاده از تجهیزات تلفن همراه شرکت بلک‌بری (Blackberry) بود که در سال ۲۰۰۱ امکان دسترسی افراد به ایمیل حرفه‌ای در روی تلفن همراه و بدون نیاز به کامپیوتر را فراهم کرد. بعداً شرکت اپل (Apple) بوسیله گوشی‌های iPhone خود، مفهوم گوشی هوشمند را محبوب کرد و افراد با استفاده از آنها در شغل خود، انقلاب جدیدی (استفاده از دستگاه‌های تلفن همراه شخصی در سازمان‌ها) را آغاز کردند. مادامی که حرفه‌های بیشتر و بیشتری شروع به استفاده از گوشی‌های هوشمند و سایر دستگاه‌های تلفن همراه می‌کنند تا بدین وسیله با اطلاعات کسب و کار به روز بمانند، همگرایی بین گزارشگری کسب و کار و پویایی با تاکید خاص بر گزارشگری به‌هنگام مشهود به نظر می‌رسد. به منظور ارائه گزارشات کسب و کار در دستگاه‌های تلفن همراه، فرمت گزارشدهی باید با فرمت مورد استفاده حسابداران متفاوت باشد. اطلاعات باید تمرکز بیشتری روی معیارهایی نظیر شاخص‌های عملکرد کلیدی (KPIs) داشته و باید به شکل گرافیکی‌تری نشان داده شوند تا امکان ارزیابی مهم‌ترین حقایق مالی یا غیرمالی را برای مدیران فراهم سازند.

علاوه بر این، امروزه شرکت‌هایی که راهکارهای هوش کسب و کار را فراهم می‌کنند (به عنوان مثال شرکت MicroStrategy، گزارشات و تحلیل‌های کسب و کار را در گوشی‌های تلفن همراه و آی‌پدها ارائه می‌دهند که امکان پایش به‌هنگام عملکرد شرکت از طریق گوشی همراه را برای مدیران ارشد فراهم می‌سازد [24]). دستگاه‌های تلفن همراه ویژگی مهم دیگری نیز دارند که همان امکان دریافت اطلاعیه‌ها و رویدادها از طریق ایمیل و یا پیام کوتاه است. این یک ویژگی بسیار مهم در زمینه گزارشگری به‌هنگام است چرا که هشدارهایی در مورد عملیات کسب و کار به مدیران ارائه داده و به آنها امکان واکنش سریع به تغییرات کسب و کار را می‌دهد.

۳-۳- رایانش ابری

رایانش ابری اخیراً به یکی از تکنولوژی‌های کلیدی برای سازمان‌ها تبدیل شده است. رایانش ابری شامل گستره وسیعی از تکنولوژی‌ها می‌شود اما به تعبیر ساده می‌توان آن را به عنوان خدمات ارائه شده بوسیله اینترنت و تکنولوژی‌های (نرم‌افزاری و سخت‌افزاری) پشتیبانی کننده از آنها در نظر گرفت [26].

به گفته شرکت داده‌های بین المللی (IDS) رایانش ابری مزایای بسیاری (مانند تجربیات کاربری مدرن‌تر، تحلیل ادغام شده برای پشتیبانی از تصمیمات کسب و کار به‌هنگام موثرتر، ابزارهای همکاری اجتماعی برای افزایش همکاری و بهره‌وری، دسترسی موبایل فراگیر به خدمات نرم‌افزاری، سهولت یافتن و به اشتراک‌گذاری اطلاعات برای حمایت از تصمیم‌گیری مشارکتی و افزایش بهره‌وری، خودخدمتی کاربر برای تسهیل تدارک و مدیریت سیستم، توانایی ارتباط موثر سیستم‌های پشت صحنه (بک‌آفیس) با سیستم‌های جلو صحنه (فرانت‌آفیس) برای حمایت از استراتژی تجربه مشتری، حذف داده‌ها و افراد اضافی برای اتخاذ سریع‌تر و موثرتر تصمیمات کسب و کار، بهبود و کوتاه کردن فرایندهای مالی از طریق دسترسی بهتر به داده‌ها و همکاری مجتمع، متعادل ساختن نیازهای مالی شرکت بین بودجه‌های سرمایه‌ای و عملیاتی) برای کسب و کار فراهم می‌کند [27]. علاوه بر این رایانش ابری به سازمان‌ها اجازه می‌دهد راهکارهایی با بازگشت سرمایه (ROI) سریع‌تر و هزینه‌های اجرای کمتر داشته باشند [28]. همچنین رایانش ابری این مزیت را دارد که به سازمان‌های کوچک و متوسط اجازه می‌دهد به سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری دسترسی داشته باشند، چیزی که قبلاً تنها در سازمان‌های بزرگ مقرون به صرفه بود.

در میان مزایای رایانش ابری (مانند انعطاف‌پذیری، مقیاس‌پذیری و هزینه‌های اولیه و نگهداری پایین‌تر)، یک مزیت که از دیدگاه گزارشگری به‌هنگام بیشتر جالب توجه است، امکان دسترسی به گزارشات حسابداری در هر زمان و در هر جایی که یک اتصال اینترنت وجود داشته باشد، است [29].

محصولات متعددی در بازار وجود دارد که از این جمله می‌توان به NetSuite Financials, Oracle Fusion Financials, Epicor, Microsoft Dynamics GP, SAP ERP Financials, Intacct Financials and Accounting System, Financial Management یا SAGE نام برد. همانند سیستم‌های نرم‌افزاری حسابداری خانگی، راهکارهای اطلاعاتی حسابداری مبتنی بر وب نیز ممکن است بر حسب مولفه‌هایی که ارائه می‌دهند، متفاوت باشند. به عقیده شرکت Oracle، سرویس پردازش ابری امور مالی (Oracle Fusion Financials Cloud Service) این شرکت یک راهکار مدیریت مالی کامل و یکپارچه با پردازش مالی خودکار، کنترل موثر مدیریت و رویت‌پذیری به‌هنگام به نتایج مالی است.

۳-۴- هوش کسب و کار

اصطلاح "هوش کسب و کار" برای اولین بار توسط Hans Peter Luhn (یکی از محققان شرکت IBM) در مقاله‌ای در سال ۱۹۵۸ استفاده شد. او هوش را به شکل "توانایی درک روابط متقابل حقایق ارائه شده به نحوی که عمل را به سمت یک هدف مطلوب هدایت کند" تعریف کرد. بر طبق یکی از بررسی‌های شرکت گارتنر که روی ۱۴۰۰ مدیر ارشد فناوری اطلاعات (CIOs) انجام شد، پروژه‌های هوش کسب و کار (BI) اولین اولویت تکنولوژیکی در سال ۲۰۰۷ بودند [31]. به طور سنتی، راهکارهای کسب و کار تنها برای سازمان‌های بزرگ مقرون به صرفه‌اند، اما با رایانش ابری، کسب و کارهای کوچک‌تر نیز می‌توانند به این تکنولوژی دسترسی داشته باشند.

BI شامل دو فعالیت اصلی است. فعالیت اول شامل ورود داده‌هاست که با عنوان "انبار داده‌ها" نیز شناخته می‌شود. این فعالیت شامل استخراج داده‌ها از چندین سیستم منبع در یک انبار یکپارچه از داده‌ها است. فعالیت دوم شامل خروج اطلاعات از سیستم است که معمولاً به مفهوم سنتی هوش کسب و کار مربوط می‌شود و ویژگی‌هایی مانند گزارشگری سازمانی، OLAP، پرس و جو و تحلیل‌های پیش‌بینانه را پوشش می‌دهد. با این حال هوش حسابداری (AI)، اصطلاح جدیدی که اخیراً پدید آمده، از لحاظ روش استخراج اطلاعات با راهکارهای BI کلاسیک متفاوت است. در راهکارهای BI کلاسیک، اطلاعات از طریق یک

انبار داده یا مکعب OLAP استخراج می‌شود. در مقابل در هوش حسابداری (AI)، اطلاعات مستقیماً از ERP و در زمانی که پرس و جو اجرا می‌شود، استخراج می‌گردند [32].

هوش کسب و کار (BI) از مدیریت استراتژیک، حفظ و معتبرسازی مأموریت، دورنما و اهداف سازمان‌ها پشتیبانی می‌کند [20] و به ارزیابی عملکرد کلی کسب و کار و پیشرفت آن به سمت اهداف نیز کمک می‌کند [30]. علاوه بر این BI "توانایی درک روابط متقابل حقایق ارائه شده" را فراهم کرده و به سازمان‌ها در شناسایی و ایجاد فرصت‌های جدید در یک سطح استراتژیکی، تاکتیکی و عملیاتی کمک می‌کند. داشبوردهای سفارشی می‌توانند نه تنها برای تصمیم‌گیری‌ان ارشد، بلکه برای مدیران میانی نیز اطلاعات مفیدی فراهم کنند. هوش کسب و کار (BI) تکنیک‌هایی نظیر داده‌کاوی، فرایندکاوی، تحلیل آماری، تحلیل پیش‌بینانه یا مدل‌سازی پیش‌بینانه را بکار می‌گیرد. هر یک از این تکنیک‌ها می‌توانند از مسائلی نظیر پیش‌بینی، شناسایی و تحلیل گزینه‌های استراتژیک، پشتیبانی تصمیم، حسابداری مدیریت استراتژیک یا مدیریت ریسک کسب و کار پشتیبانی کنند [20].

پیاده‌سازی تسهیلات گزارشگری به‌هنگام در یک سیستم اطلاعاتی حسابداری باید چندین مشخصه هوش کسب و کار را داشته باشد. در اینجا اهمیت تعریف معیارها و انتخاب بهترین گزینه بصری (که هر دوی آنها به درستی برای اهداف حسابداری و کسب و کار کافی هستند) مورد تأکید قرار می‌گیرد.

ابتدا باید سلسله مراتبی از مقیاس‌ها برای پشتیبانی از گزارشگری ایجاد شود. مقیاس‌ها به این منظور استفاده می‌شوند که به کسب و کارها کمک کنند تا نیرو و منابعشان را روی مسائلی که واقعاً مهم هستند، متمرکز کنند. مقیاس‌ها همچنین می‌توانند بهبودهایی در سازمان ایجاد کنند. هوش کسب و کار (BI) "بهترین تکنولوژی‌ها و رویکردهای مبتنی بر عمل را برای جمع‌آوری، گزارش و تحلیل مقیاس‌ها به شیوه خودکار به تمامی سطوحی یک سازمان" فراهم می‌سازد [33]. مدل مرجع مقیاس‌ها (MRM) اهمیت محوری مقیاس‌ها در اهداف هوش کسب و کار را برجسته می‌سازد و می‌توان از آن برای سرعت دادن به توسعه و بهبود محتوای راهکار هوش کسب و کار هر سازمان استفاده کرد. یک فهرست جامع از مقیاس‌های هزینه، فرایند و عملکرد مورد نظر برای سازمان باید فراهم شود. تعریف این مقیاس‌ها و سلسله مراتب آنها باید طی چندین مرحله توسعه یابد: چه چیزی باید سنجیده شود، چرا سنجیده شود، کی سنجیده شود، چگونه سنجیده شود، چگونه سنجه‌ها کالیبره می‌شوند، چگونه سنجه‌ها گزارش می‌شوند و چگونه از سنجه‌ها استفاده می‌شود [34].

به عنوان مثال یکی از مهم‌ترین مسائل مربوط به حسابداری یعنی حساب‌های پرداختنی (A/P) را در نظر بگیرید. سه هدف اصلی حساب‌های پرداختنی کاهش هزینه‌ها، کاهش اشتباهات و کاهش زمان سپری شده از دریافت یک صورتحساب تا ارسال آن می‌باشد [34]. اکنون تصور کنید که یک سازمان پنج روز را به عنوان بیشترین مدتی که طول می‌کشد تا A/P فاکتورها را پردازش کند، تعریف نماید. در نتیجه، با توجه به این مساله کلیدی، سازمان یک مقیاس فرایندی تعریف می‌کند که "مدت زمانی که طول می‌کشد تا A/P فاکتورها را پردازش کند" را می‌سنجد. مقیاس به شکل میانگین تعداد روزها از لحظه‌ای که یک محصول یا سرویس به یک مشتری ارائه شود تا زمان پردازش فاکتور آن تعریف می‌شود. با کمک مولفه‌های مناسب سیستم ERP و بخش‌های آن، مانند برنامه‌ریزی منابع مواد (MRP) یا مدیریت زنجیره تامین (SCM)، محاسبه این مقیاس امکان‌پذیر است. بر اساس تحلیل آتی از این مقیاس، امکان نصب و استفاده از گردش خودکار برای بهبود این بعد یا سایر ابعاد فرایندهای کسب و کار امکان‌پذیر است.

یکی دیگر از ابعاد مهم BI انتخاب بهترین گزینه بصری برای نمایش داده‌ها و دستیابی به اهداف است. تجسم بخشی فرایند نمایش داده‌ها به شکل تصاویر بصری است [35]. امروزه چالش پیش رو ارائه حجم زیاد داده‌ها در یک است. از تجسم بخشی برای ایجاد داشبورد پیشرفته برای انجام آن استفاده می‌شود. انتخاب بهترین گزینه بصری چهار هدف دارد: استفاده از سیستم بینایی انسان برای استخراج اطلاعات از داده‌ها، ارائه یک دید کلی از مجموعه داده‌های پیچیده، شناسایی ساختار، الگوها، روندها، ناهنجاری‌ها و روابط در داده‌ها و نیز کمک به شناسایی حوزه‌های مورد نظر [35]. به عنوان مثال هنگامی که در مورد

حسابداری صحبت می‌کنیم، داده‌ها به عنوان مثال می‌تواند شامل اهداف مختصر نظیر سود، فروش یا هزینه که باید بر این اساس نمایش داده شود، می‌باشند.

آخرین روند مهم در حرفه‌های حسابداری انتقال مسئولیت‌ها از عملیات حسابداری سنتی به سمت هدایت و پشتیبانی مدیریت استراتژیک است [17]. امکانات تکنولوژیکی هوش کسب و کار می‌توانند با فراهم کردن گزارشگری به‌هنگام با داشبوردهای پیشرفته این امکان را فراهم سازند. همچنین امکانات سیستم جدید به حسابداران اجازه می‌دهد گزارشات را به شکل تعاملی و خودگردان، و با محیطی که به آنها امکان انتخاب داده‌های مناسب برای قرار دادن در گزارشات، تحلیل عملکرد و ایجاد سناریو را می‌دهد، تولید کنند.

۳-۵- معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی

معماری سازمانی را می‌توان به شکل چارچوب اساسی مولفه‌های یک سازمان، روابط آنها با یکدیگر و با محیط، و اصول هدایت‌کننده طراحی و تکامل آن تعریف کرد [36]. معماری سازمانی (EA) یک چارچوب یکپارچگی فراهم می‌کند که فراتر از معماری‌های فردی قرار گرفته و دستورالعمل‌هایی برای تعریف و برقراری تعامل‌پذیری ارائه می‌دهد [37]. EA رابطه نزدیکی با یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی (EAI) دارد. یکپارچه‌سازی برنامه‌های مختلفی که در سازمان وجود دارد و به اشتراک گذاری فرایندها و اطلاعات آنها، که معمولاً با عنوان یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی شناخته می‌شود، تأثیری قوی بر طرح معماری سازمانی دارد [38]. سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری نباید به تنهایی کار کنند، بلکه باید به اندازه کافی با سایر سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه شوند تا موثرتر باشند. "توانایی به اشتراک‌گذاری اطلاعات و خدمات"، که معمولاً به عنوان تعامل‌پذیری شناخته می‌شود، امکان یکپارچه‌سازی و ادغام در بین سیستم‌های اطلاعاتی را فراهم می‌سازد [37].

رویکردهای معماری کلاسیک بر اساس DMBS یا موتورهای قواعد هستند. با این حال سایر فرصت‌های معماری ممکن است اینها را با سایر اصول ترکیب کنند تا ایجاد یک سیستم گزارشگری به‌هنگام را تضمین کنند. به همین ترتیب، EA و EAI باید نه تنها رویکردهای مدرن مانند زبان‌های گزارشگری خاص و قدرتمند یا قابلیت‌های یکپارچه‌سازی سیستم‌های ERP، بلکه ابعاد عملکرد سیستم‌ها که می‌تواند بر پاسخ‌های گزارشگری به‌هنگام اثر بگذارد را در نظر بگیرند.

زبان گزارشگری تجاری گسترش‌پذیر (XBRL) که توسط موسسه آمریکایی CPAs (AICPA) ابداع شد، مجموعه مشخصات گزارشگری تجاری مبتنی بر وب و مبتنی بر XML است. زبان گزارشگری تجاری گسترش‌پذیر (XBRL) اهداف اصلی زبان نشانه‌گذاری گسترش‌پذیر (XML) را دارا بوده روشی برای برچسب‌گذاری اطلاعات مالی به منظور بهبود زیاد اتوماسیون محل اطلاعات ارائه کرده و راهکارهایی فنی برای کشف منابع فراهم می‌کند [39]. این زبان کمک زیادی به مبادله اطلاعات کسب و کار کرده، روش بیانی که معمولاً در گزارشگری کسب و کار لازم است را ممکن ساخته [20] و آماده‌سازی، تحلیل و مبادله اطلاعات کسب و کار را آسان می‌سازد. به این ترتیب، XBRL امکان کاهش هزینه‌ها، افزایش بهره‌وری و بهبود دقت و قابلیت اعتماد را برای تمامی طرفهای درگیر در کسب و کار ممکن می‌سازد. تولید گزارشات XBRL بسیار سریع‌تر و کارآمدتر از اسناد سنتی PDF، HTML یا Word انجام می‌شود [40]. این باور وجود دارد که گزارشات XBRL می‌تواند به فرایند تصمیم‌گیری مصرف‌کنندگان اطلاعات (مانند سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، پژوهشگران و واسطه‌های اطلاعات ارزش افزوده) کمک کند [41]. یکی از مزایای کلیدی XBRL این است که گزارشگری به‌هنگام را نیز ساده‌تر می‌کند. بعلاوه این امکان وجود دارد که تمامی آیتم‌های گزارش شده بر اساس اطلاعات به‌هنگام باشند. با XBRL حرفه‌های حسابداری و مالی می‌توانند معاملات شرکت‌ها را به طور پیوسته برای به‌هنگام بودن پایش کرده و امکان تصمیم‌گیری کسب و کار یا حمایت از حسابرسی‌ها را فراهم کند [42].

برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP) با خصوصیات پردازش آنلاین و به‌هنگام خود نیز می‌تواند اطلاعات فعلی در مورد عملکرد شرکت را ارائه دهد. در نتیجه، ویژگی‌های به‌هنگام آن افزایش سرعت پاسخگویی به محیط بازار و بهبود صلاحیت‌ها و ظرفیت‌ها را ممکن می‌سازد [43]. علاوه بر این یک سیستم ERP نیاز یا پیچیدگی EAI را کاهش می‌دهد. با این حال اگرچه ERP ها

یک ماهیت به‌هنگام دارند، اما قابلیت‌های گزارشگری محدود آنها معمولاً به عنوان یک مشکل تلقی می‌شود. یک بررسی روی مدیران پروژه‌های ERP بیست سازمان کانادایی نشان داد که ۲۵ درصد آنها بر این باورند که ERP قابلیت‌های گزارشگری محدودی دارد و در نتیجه از روش عملکرد سازمان پشتیبانی نمی‌کند. به عقیده یکی از این مدیران، یکی از مشکلات ERP می‌تواند این باشد که "ERP یک سیستم غول‌پیکر است و ما کارکنانی نداریم که تمامی زوایای ERP را بررسی کرده و به تمامی قابلیت‌های آن پی ببرند" [44]. در میان تغییرات مورد نظر ERP، بهینه‌سازی بهره‌برداری از ابزارهای موجود یکی از مهمترین آنهاست و گزارشگری یکی از فرصت‌های این بهینه‌سازی مورد نظر از بهره‌برداری‌های ERP است [45].

با این وجود، حتی با در نظر گرفتن اینکه ERP به طور قابل توجهی برای حمایت از گزارشگری خوب بهینه‌سازی شود، ممکن است مشکلات دیگر مرتبط با عملکرد سیستم وجود آیند. یک مورد استفاده جالب در مورد گزارشگری به هنگام در قراردادهای خدمات از شرکت Oracle نشأت می‌گیرد. این مورد بینش‌هایی در مورد چگونگی معماری و پی‌کردن یک راهکار گزارشگری به‌هنگام ارائه می‌دهد. پیش از راهکار فعلی، Oracle با مشکلاتی در عملیات داخلی‌اش مواجه شد، که ناشی از افزایش حجم داده‌های فروش، عملیات و امور مالی این شرکت بود. سیستم گزارشگری قبلی (راهکار گزارشگری قراردادهای قدیمی ۱۰ ساله) این تغییر را دنبال نکرد و ۲۰۰۰ کاربر بالقوه باید با داده‌های قدیمی یا گزارشات ناکارآمد که فاقد ابعاد مهم یا ویژگی‌های لازم برای تصمیم‌گیری‌های بهتر بودند، کار می‌کردند [46].

معماری قبلی بر اساس یک نمونه جهانی از سیستم کسب و کار الکترونیک (E-Business Suite) بود. سیستم گزارشگری جدید که توسط اوراکل در سال ۲۰۱۱ اجرا شد، از راهکاری به نام GoldenGate استفاده کرد و یک انعکاس داده‌ای به‌هنگام برای یک فروشگاه داده‌های عملیاتی اتخاذ کرد. ابتدا یک کپی snap-mirror در نظر گرفته شد. این راهکار یک mirror-copy از سیستم‌های OLTP (پردازش تراک‌های برخط) برای نمونه گزارشگری اختصاصی در نظر می‌گیرد. مشکل بزرگتر با این رویکرد این بود که انجام Snap copying بیش از ۸ ساعت طول می‌کشد. راهکار دیگر حرکت گزارشگری عملیاتی قراردادهای خدمات از ERP به انبار داده‌های Oracle است. در یک رویکرد به‌هنگام اجرای یک گزارش با داده‌هایی با عمر بیشتر از ۲۴ ساعت قابل قبول نبود. معماری انتخاب شده، بر اساس راهکار GoldenGate، در یک نرم‌افزار یکپارچه‌سازی داده‌ها به‌هنگام متمرکز می‌شود. GoldenGate به جای انجام ETL (استخراج، تبدیل و بارگذاری) دسته‌ای از پایگاه داده منبع، اساساً تنها داده‌های تغییر یافته را تکرار می‌کند. این راهکار معاملات پایگاه داده را برای فعالیت تغییر و اقدامات مبتنی بر آن پایش می‌کند [46].

۴- نتیجه‌گیری

امروزه برخی فعالیت‌های حسابداری با نگرانی‌های خاصی مواجه شده‌اند که چالش‌هایی جدی را نشان می‌دهند. البته موفقیت اجرای یک سیستم اطلاعاتی حسابداری به مسائل تکنولوژیکی بستگی دارد، اما ابعاد دیگر (مانند افراد و ابعاد سازمانی) را نیز باید در نظر گرفت [47,48]. با این حال راهکارهای تکنولوژیکی جدید سزاوار توجه بیشتری هستند و می‌توانند پاسخ‌هایی برای چالش حسابداری گزارش‌گری به‌هنگام فراهم کنند.

این مقاله پاسخ‌های تکنولوژیکی اصلی کنونی به یکی از نگرانی‌های موجود در حسابداری، یعنی گزارشگری به‌هنگام، را ارائه می‌کند. بوسیله برخی پاسخ‌های تکنولوژیکی مانند مدیریت فرایند کسب و کار و پایش فعالیت کسب و کار (به عنوان مثال با حمایت گزارشگری حسابداری گسترده‌تر با چندین مقیاس فرایندی)، دستگاه‌های تلفن همراه (به عنوان مثال با استفاده از امکان دریافت اطلاعات فوری)، رایانش ابری (به عنوان مثال با دسترسی ذینفعان مختلف به گزارشات حسابداری در هر جا و در هر زمان)، هوش کسب و کار (به عنوان مثال با انتخاب بهترین گزینه بصری برای نمایش داده‌ها و دستیابی به اهداف)، معماری سازمانی و یکپارچه‌سازی سیستم‌های سازمانی (به عنوان مثال با استفاده از زبان‌های گزارشگری خاص و قدرتمند مانند XBRL که روشی برای برچسب‌زنی اطلاعات مالی فراهم می‌کنند) می‌توان چالش پیاده‌سازی گزارشگری به‌هنگام در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری را تا حدی تعدیل کرد.

اگرچه این مسائل پیچیده هستند و به تحقیقات مفصل‌تری نیاز دارند، اما این مقاله بازتابی در مورد جنبه‌های مختلف و ملاحظات عملی مربوط به پیاده‌سازی گزارشگری به‌هنگام ارائه می‌دهد. بعلاوه، این موضوع یک موضوع در حال گسترش است و استفاده از تکنولوژی‌های جدید دیگر (مانند بکارگیری معماری‌های Big Data، که در حال حاضر برای انجام تحلیل‌های به‌هنگام استفاده می‌شوند) را نیز می‌توان بررسی کرد [49]. امیدواریم این پژوهش بتواند به آگاه‌سازی مدیران در مورد گزینه‌های تکنولوژیکی موجود برای پیاده‌سازی گزارشگری به‌هنگام در حسابداری کمک کند.

منابع

- [1] Sahay BS, Ranjan J. Real time business intelligence in supply chain analytics. *Information Management & Computer Security*. 2008;16(1):28-48.
- [2] Vasarhelyi MA, Alles MG. The "now" economy and the traditional accounting reporting model: Opportunities and challenges for AIS research *International Journal of Accounting Information Systems*. 2008;9(4):227-39.
- [3] Ashcroft P. Real-Time Accounting. *The CPA Journal* [Internet]. 2005 2014, April 02; LXXV(4). Available from: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/405/perspectives/p16.htm>.
- [4] ACCA. Understanding investors: the road to real-time reporting. London: The Association of Chartered Certified Accountants, 2013, September 2013. Report No.
- [5] Hoggett J, Edwards L, Medlin J. *Accounting in Australia*: John Wiley & Sons; 2003. 1072 p.
- [6] Oxford University. Definition of "Report": Oxford University Press; 2014 [cited 2014 April 04]. Available from: <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/report>.
- [7] Investopedia. Definition of 'Accounting': Investopedia US, A Division of IAC; 2014 [cited 2014 April 04]. Available from: <http://www.investopedia.com/terms/a/accounting.asp>.
- [8] Lymer A, Debrecey R, Gray GL, Rahman A. *Business Reporting on the Internet*. London, United Kingdom: International Accounting Standards Committee; 1999.
- [9] Anandarajan A, Srinivasan CA, Anandarajan M. Historical Overview of Accounting Information Systems. In: Anandarajan M, Anandarajan A, Srinivasan C, editors. *Business Intelligence Techniques*: Springer Berlin Heidelberg; 2004. p. 1-19
- [10] Cooper RB. Review of management information systems research: A management support emphasis. *Information Processing & Management*. 1988;24(1):73-102.
- [11] Rom A, Rohde C. Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2007;8(1):40-68.
- [12] Hall JA. *Accounting Information Systems*: South Western Educational Publishing; 2010. 840 p.
- [13] Mayberry MD. CAATs Ideal for Efficient Audits 2013. Available from: <http://www.aicpa.org/InterestAreas/InformationTechnology/Community/Pages/CAATs%20Ideal%20for%20Efficient%20Audits.aspx>.
- [14] Poston RS, Grabski SV. Accounting information systems research: Is it another QWERTY? *International Journal of Accounting Information Systems*. 2000;1(1):9-53.
- [15] Alles MG, Kogan A, Vasarhelyi MA. Exploiting comparative advantage: A paradigm for value added research in accounting information systems. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2008;9(4):202-15.
- [16] Moeller RR. *COSO Enterprise Risk Management: Establishing Effective Governance, Risk, and Compliance Processes*, Second Edition: John Wiley & Sons; 2011.
- [17] Van der Stede W, Malone R. Accounting trends in a borderless world. *Chartered Institute of Management Accountants*, 2010 1859716903.
- [18] Hall JA. Financial Reporting and Management Reporting Systems. In: Hall JA, editor. *Accounting Information Systems*. 7th Edition ed: Cengage Learning; 2010. p. 349-93.
- [19] Rom A, Rohde C. Enterprise resource planning systems, strategic enterprise management systems and management accounting: a Danish study. *Journal of Enterprise Information Management*. 2006;19(1):50-66.
- [20] Belfo F, Trigo A. Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. *Procedia Technology*. 2013;9:536-46.

- [21] Oxford University. Definition of "Real time": Oxford University Press; 2014 [cited 2014 April 06]. Available from: <http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/real-time>.
- [22] McCoy DW. Business Activity Monitoring: Calm Before the Storm Gartner; 2002. Available from: <http://www.gartner.com/resources/105500/105562/105562.pdf>.
- [23] Sonnenberg C, Brocke Jv. The missing link between BPM and accounting: Using event data for accounting in process-oriented organizations. *Business Process Management Journal*. 2014;20(2):213 - 46.
- [24] MicroStrategy. MicroStrategy Mobile App Platform. 2012.
- [25] MicroStrategy. CFO dashboard app: MicroStrategy; 2014 [cited 2014 25-04-2014]. Available from: <http://www.microstrategy.com/us/platforms/mobile/solutions/by-role#finance-professionals>.
- [26] Armbrust M, Fox A, Griffith R, Joseph AD, Katz R, Konwinski A, et al. A view of cloud computing. *Commun ACM*. 2010;53(4):50-8.
- [27] Fauscette M. ERP in the Cloud and the Modern Business. IDC, 2013.
- [28] BIRST. Why Cloud BI? The 9 Substantial Benefits of Software-as-a-Service Business Intelligence 2010 [cited 2014]. Available from: http://dc.virtorg.net/whitepapers-industry/files/Why_cloud_BI_Benefits_of_SAAS_BI.pdf.
- [29] DeFelice A. Cloud Computing. *Journal Of Accountancy*. 2010;210(4):50-4.
- [30] Elena C. Business intelligence. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*. 2011;1(2).
- [31] Watson HJ, Wixom BH. The current state of business intelligence. *Computer*. 2007;40(9):96-9.
- [32] Alchemex. Sage Simply Accounting Intelligence. 2011.
- [33] Chaudhuri S, Staier J, Verma S, Lawton J, Miller J. The Metrics Reference Model: A Jumpstart for Business Intelligence Initiatives. *Cost Management*. 2010;24(5):21.
- [34] Casher J. Must Have Metrics for Accounts Payable. In: plc K, editor.: IOMA's Institute of Finance & Management; 2012.
- [35] Negash S, Gray P. Business intelligence: Springer; 2008.
- [36] Stelzer D, editor Enterprise architecture principles: literature review and research directions. *Service-Oriented Computing ICSOC/ServiceWave 2009 Workshops*; 2010: Springer.
- [37] The Open Group T. The Open Group Architecture Framework (TOGAF) Version 9. The Open Group; 2009.
- [38] Linthicum DS. Enterprise application integration: Addison-Wesley Professional; 2000.
- [39] Debreceeny R, Gray GL. The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL. *International Journal of Accounting Information Systems*. 2001;2(1):47-74.
- [40] Srivastava RP, Liu Q. Special Issue of JIS on XBRL. *Journal of Information Systems*. 2012;26(1):97-101.
- [41] Debreceeny RS, Chandra A, Cheh JJ, Guithues-Amrhein D, Hannon NJ, Hutchison PD, et al. Financial Reporting in XBRL on the SEC's EDGAR System: A Critique and Evaluation. *Journal of Information Systems*. 2005;19(2):191-210.
- [42] Higgins LN, Harrell HW. XBRL: don't lag behind the digital information revolution. *Journal of Corporate Accounting & Finance*. 2003;14(5):13-21.
- [43] Ross JW, Vitale MR. The ERP revolution: surviving vs. thriving. *Information systems frontiers*. 2000;2(2):233-41.
- [44] Kumar V, Maheshwari B, Kumar U. An investigation of critical management issues in ERP implementation: emperical evidence from Canadian organizations. *Technovation*. 2003;23(10):793-807.
- [45] Botta-Genoulaz V, Millet P-A. A classification for better use of ERP systems. *Computers in Industry*. 2005;56(6):573-87.
- [46] Deshmukh V, Panda R, Field M, Pease J, Stephens D, Pareek A. Real-Time Operational Reporting for E-Business Suite via GoldenGate Replication to an Operational Data Store. Oracle Applications Labs ed. Redwood Shores, USA: Oracle Corporation; 2012.

- [47] Belfo F. People, Organizational and Technological Dimensions of Software Requirements Specification. *Procedia Technology*. 2012;5(0):310-8.
- [48] Orlikowski WJ. The duality of technology: Rethinking the concept of technology in organizations. *Organization science*. 1992:398-427.
- [49] Barlow M. *Real-Time Big Data Analytics: Emerging Architecture*. Sebastopol, USA: O'Reilly; 2013

مدیریت و کاهش بهای تمام شده، بامحوریت طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها در کسب کارهای کارآفرینانه با رویکرد ارزش آفرینی

محمد حسین ثنائی محمدی^{۱*}، بهرام ستاری^۲، ودود حسن زاده^۳، مجید عمادالشریعه

۱- مدرس دانشگاه و مسئول حسابداری صنعتی شرکت داداش برادر (آیدین) MH_Sanayi@yahoo.com

۲- مدرس کارآفرینی دانشگاه تبریز، دانشجوی دکتری کارآفرینی گرایش بین الملل Bahram.Sattari@ut.ac.ir

۳- مدرس دانشگاه و کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه علوم تحقیقات تهران (آذربایجان غربی)

چکیده

کنترل و کاهش هزینه را می‌توان مقوله‌ای متأثر از دو عامل دانست. یکی در سطح کلان قابل بررسی است که به مدیریت کشور و ساختارها و سایر عوامل آن مربوط می‌شود ولی دیگری به مدیریت خود کسب و کار و عملکرد صاحبان کسب کار مربوط می‌شود این مقاله با پرداختن به مورد دوم یعنی عملکرد صاحبان کسب و کار ابتدا با بررسی مبانی نظری و مطالعات گذشته صورتحساب ارزش مشتری شناسایی و معرفی گردید و بعداً با معرفی موداهای موجود در زنجیره ارزش و روش شناسایی موداها که با بررسی تک تک فعالیتهای زنجیره ارزش یک واحد تولیدی امکان پذیر است تکنیکهایی برای مدیریت بر آنها ارائه و معرفی گردید و بعداً دستورالعمل‌های ویژه‌ای هم برای هر یک از اجزا طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها (مواد- دستمزد - سربار- هزینه‌های توزیع و فروش و اداری تشکیلاتی) ذکر گردید که بدین وسیله، رویه و الگویی برای حسابداران جهت شروع عملیات مدیریت و کاهش هزینه ارائه گردید.

واژگان کلیدی: مدیریت بها، شناسایی مودا، صورتحساب ارزش از دید مشتری، بهایابی و بهای ساخت.

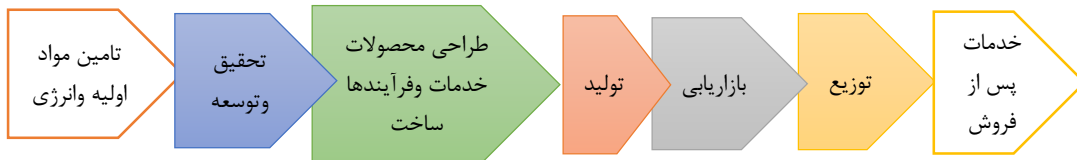
۱- مقدمه

کنترل و کاهش هزینه را می‌توان مقوله‌ای متأثر از دو عامل دانست. یکی در سطح کلان قابل بررسی است که به مدیریت کشور و ساختارها و سایر عوامل آن مربوط می‌شود ولی دیگری به مدیریت خود کسب و کار و عملکرد صاحبان کسب کار مربوط می‌شود که در این مقاله بررسی هزینه‌ها و مدیریت آن به مورد دوم یعنی عملکرد صاحبان کسب و کار متمرکز است. بسیاری از مدیران تمایل واقعی و عملی برای کنترل و مدیریت هزینه دارند بعضی‌ها روش شروع آن را نمی‌دانند و شاید بعضی‌ها هم شناخت کافی به خود هزینه‌ها ندارند که بتوانند به این هزینه‌های که شناختی از آنها ندارند را مدیریت هم بکنند. لذا در این مقاله سعی بر آن شده که اولاً یک سرو نخی برای مدیران و صاحبان کسب و کار ارائه گردد که برای مدیریت و کاهش هزینه از کجاها می‌توانند اعمال کنترل خود را شروع بکنند؟ و چه هزینه‌هایی قابل حذف خواهد بود؟ و اینکه به چه راهکارهایی می‌توان هزینه‌ها را حذف، کاهش یا تعدیل نمود؟

طبقه‌بندی‌های متعددی از هزینه‌ها ارائه شده است. که هر کدام از بعدی هزینه‌ها را طبقه‌بندی و مورد بررسی قرار می‌دهد. طبقه‌بندی هزینه‌ها امکان مطالعه و تجزیه و تحلیل هر هزینه بر اساس اهداف از پیش تعیین شده را به مدیران کسب کار ایجاد میکند. برای مثال یک نمونه از طبقه‌بندی از طریق ارتباط آن با محصول می‌باشد که به دو گروه بهای اولیه (مواد اولیه مصرفی + دستمزد مستقیم) و بهای ثانویه یا هزینه‌های تبدیل (دستمزد مستقیم + سربار ساخت) تقسیم بندی می‌شود.

و از بعد دیگر بر اساس دوره حسابداری می باشد که به دو گروه هزینه جاری و هزینه سرمایه ای تقسیم بندی می شود. از یک بعد دیگر بر اساس گرایش به تغییر آنها طبقه بندی می شود که به هزینه های ثابت و هزینه های متغیر و نیمه متغیر و نیمه ثابت تقسیم بندی می کنیم.

یک نوع طبقه بندی دیگر بر اساس زنجیره ارزش می باشد که امروزه، مورد توجه ترین نوع طبقه بندی هزینه های کسب و کار و واحد های اقتصادی می باشد.

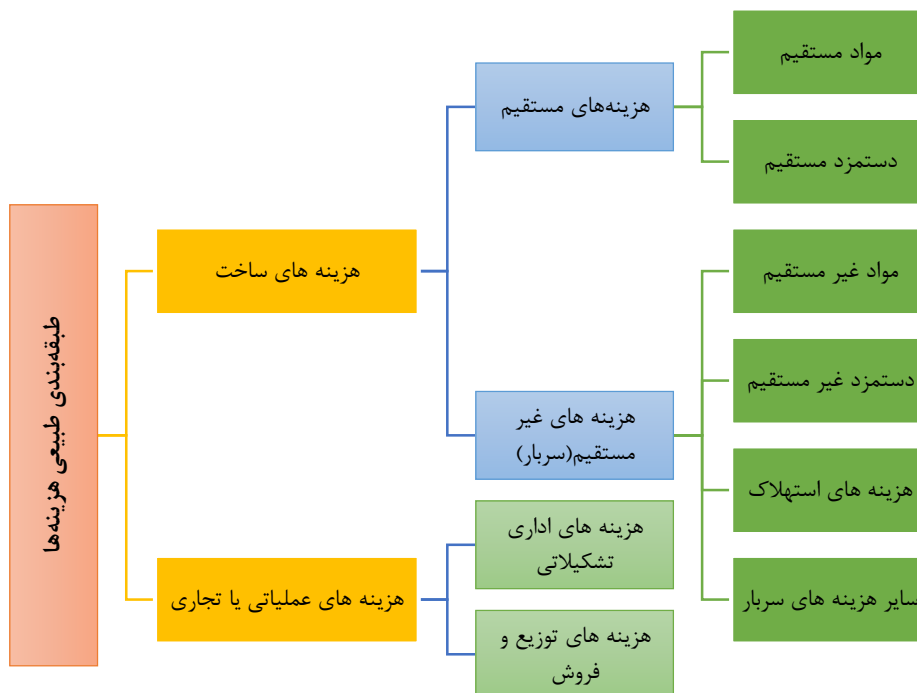


برای اینکه یک شرکت بتواند به یک مزیت قابل قبول از لحاظ رقابت دست یابد باید دست کم یکی از دو راهکار زیر را اتخاذ کند.

۱. یک یا چند فعالیت از زنجیره ارزش را با همان کیفیتی که رقبا انجام میدهند انجام دهد اما با هزینه کمتر.
۲. فعالیتهای تشکیل دهنده زنجیره ارزش خود را با کیفیتی بالاتر از رقبا انجام دهد اما نه با هزینه بیشتر. (اعتمادی، ۱۳۹۰)

ولی دیدگاه اصلی در این مقاله بررسی هزینه ها با طبقه بندی طبیعی آنها می باشد که در ایران بیشتر کدینگهای حسابداری متکی بر این شیوه طبقه بندی می باشد و این شیوه طبقه بندی تاحدودی هم با شیوه طبقه بندی هزینه در سیستم مالیاتی کشور مطابق می باشد. لذا چون پرکاربردترین نوع طبقه بندی در کسب و کارهای جامعه فعالان عرصه اقتصادی کشورمان طبقه بندی طبیعی هزینه ها است و یک طبقه بندی کاملاً قابل فهم برای افراد دارای اطلاعات مالی و هم افرادی که اطلاعات نسبی به مسائل مالی دارند می باشد. پس برای بیان راهکارهای کنترل هزینه با محوریت طبقه بندی طبیعی هزینه های بحث شده است.

۲- طبقه بندی طبیعی هزینه ها و کدبندی حسابها بر اساس آن



۳- تعاریف عناصر طبقه بندی

مواد اولیه مستقیم: مواد مستقیم یا مواد اولیه شامل موادی است که چارچوب اصلی محصول را تشکیل می دهد. علاوه بر آن مواد مستقیم باید حتما دارای ۳ شرط زیر باشد:

۱. نقش اصلی و اساسی در محصول
۲. عمده بودن رقم هزینه هاش نسبت به هزینه های ردیابی شده
۳. قابلیت تخصیص به یک واحد فعالیت (متغیر بودن)

دستمزد مستقیم: بهای کار انجام شده ای است که مستقیماً جهت ساخت محصول پرداخت یا تعهد می گردد. به طور مثال در یک واحد تولیدی که به ساخت محصولات غذایی مشغول است. دستمزد کارگرانی که به فعالیتهای قالب گیری و تزریق مواد اولیه به قالبها و خمیرگیری و... مشغولند دستمزد مستقیم محسوب می شود.

مواد غیر مستقیم: مواد غیرمستقیم شامل کلیه موادی است که در کارخانه به مصرف میرسند ولی مستقیماً در ساخت محصول مصرف نمی شوند. و نمی توان آنها را به آسانی به یک محصول ارتباط داد به طور مثال می توان از چسب در صنایع چوبی و پیچ و مهره در تولید پمپ و دینام نام برد.

دستمزد غیر مستقیم: عبارت است از هزینه حقوق و دستمزد پرسنلی که مستقیماً به تولید محصول اشتغال ندارند حقوق و دستمزد سرپرستان سالن تولید، سرکارگران، تعمیرکاران، مدیران و ... دستمزد غیر مستقیم می باشد.

هزینه های استهلاک: هزینه هایی که به روش تخصیص سیستماتیک در طول عمر مفید دارائی به هزینه تبدیل می شود.

سایر هزینه های سربار: اعم از هزینه های روشنائی آب و برق و گاز و ملزومات مصرفی و کپی و....

هزینه های اداری تشکیلاتی: هزینه هایی که در دپارتمانهای مثلاً امور مالی و پرسنلی و تدارکات و... تحقق می یابند.

هزینه توزیع و فروش: تمامی هزینه های مرتبط به فعالیتهای بازاریابی و توزیع و فروش را مشمول است.

۴- ضرورت ارزش آفرینی و اعمال مدیریت هزینه در کسب و کارهای کنونی

در ادبیات کسب و کار، ارزش آن چیزی است که مشکلی از مشتری را حل و برطرف می کند و نیازی را برآورده می سازد. (اسفندیاری ۱۳۸۹)

در محیط رقابتی شرکتی برنده است که پیش از رقیب، محصولاتی با کیفیت برتر و قیمت پایین تر عرضه نماید. بهای تمام شده یکی از ابعاد مهم در رقابت است ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. مدیریت هزینه (بهای تمام شده) از جمله مهمترین آنها است. هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر رساندن سود و ارزش شرکت در حال و آینده است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه ای مرتبط است که به بقاء در قالب جهانی و توسعه مستمر منجر گردد. (رهنمای رود پستی ۱۳۸۸: ۲۱)

متغیرهای هزینه زمان، محدودیتهای تکنولوژی، رضایت مشتری و... بر آنچه مدیریت درصدد انجام آن است اثر می گذارد و استراتژی تولید بایستی با آگاهی نسبی از این تضادها و لزوم انتخاب بین معیارهای رقابتی مانند سرعت، کارائی کیفیت، هزینه و... حالت های ترکیبی اتخاذ شود. (اسفندیاری ۱۳۸۹)

۵- هزینه های که قابلیت کاهش دارند چطور شناسی شوند؟

مدیر کسب و کار ابتدا باید مشتریان خود را بررسی نموده و مواردی که برای مشتریان ارزش محسوب می شود مورد شناسائی و تجزیه و تحلیل قرار دهد. عناصر تشکیل دهنده ارزش از دیدگاه مشتری به شرح زیر بیان می باشد.

ارزش مشهود: ۱. احساس رضایت ۲. مناسب بودن قیمت ۳. کارکرد ۴. کیفیت ۵. در دسترس بودن ۶. خدمات پس از فروش

ارزش نامشهود: ۱. علایم تجاری

ارزشهای نامشهود می توانند ارزش های مشهود را تحت الشعاع خود قرار دهند. (سجادی ۱۳۸۸)

پس از آنکه از ارزشهای مشتری، اطلاع حاصل شد و مطالعه منسجم از بازار و مشتریان به عمل آمد اقدام به طبقه بندی فعاليتها طبق الگوی مدیریت ژاپنی می شود تا اینکه تمامی فعاليتهايي که برای ایجاد یک محصول تاملر حله رسیدن به دست مشتری انجام می شود، شناسایی، و به شرح جدول زیر طبقه بندی می شود. در این جدول برای ردیفهای ۱ الی ۳ راهکار خلاصه ای ذکر شده ولی درخصوص ردیف آخر که مودا می باشد شناخت آن توسط مدیر نیاز به تجزیه و تحلیل انواع مودا می باشد.

فعالیت های انجام شده یک واحد تولیدی	مثال	راه کار برای مدیریت هزینه فعالیت ها
دارای ارزش افزوده و ضروری Mura	فعالیت کارگران خطوط تولید	افزایش
دارای ارزش افزوده اما غیر ضروری Mur i	تلفیق ۲ ایستگاه کاری یا فعالیت های موازی	مهندسی مجدد و اجرای بهترین فعالیت
فاقد ارزش افزوده اما ضروری	انتقال مواد از انبار به خط تولید	حداقل سازی و یا تجمیع با فعاليتهاي دیگر
فاقد ارزش افزوده و غیر ضروری Mud a	به شرح زیر ۸ نوع	ذیلا راهکارهایش تشریح خواهد شد

۶- انواع مودا

در سیستم های مدیریت ژاپنی همه چیزهای که هزینه ایجاد میکنند اما ارزش افزوده به همراه ندارند مودا گفته می شود. مودای تولید اضافی: محصولات مانده در انبار بهره وری شرکت را کاهش می دهد و شرکت باید طبق نیاز بازار تولید کند. در غیر اینصورت مشتری در زمان مناسب محصولات را نخواهد خرید و منجر به افزایش شدید موجودی انبار شده و دارایی شرکت بدون استفاده در انبار محبوس میشود.

مودای انبارش: انبارش انبوه یک کالا به صورت نامناسب و همچنین انبارش بیشتر از نیاز بخصوص در مورد مواد اولیه، باعث اتلاف سرمایه و کاهش کارایی سرمایه می شود و باید روش و میزان انبارش کالا ها و مواد را بررسی نماید. مودای انتظار: انتظار بدون پیشرفت در فرآیند تولید توسط ماشین آلات و نیروی انسانی تولید محصول را کاهش می دهد. این در حالی است که هزینه سربار وجود دارد و حتی در حال افزایش می باشد. زمانی که خط تولید و یا قسمتی از آن در حال انتظار می ماند تعداد تولید کاهش میابد.

مودای حمل و نقل: انجام هر گونه حمل و نقل هزینه ای بر سازمان تحمیل می کند این در حالی است که گاهی این انتقال کمکی به افزایش تولید نکرده و باعث کاهش هزینه نیز نمی شود. حمل و نقل هزینه زیادی برای شرکت به همراه دارد امدار زمانی با ارزش افزوده برای کالا همراه باشد مطلوب بوده و در غیر اینصورت یک مواد حساب می شود.

مودای تولید محصول معیوب: تولید هر محصول معیوب، سود شرکت را کاهش می دهد زیرا هیچکس حاضر نیست برای محصولی که کارایی خوبی ندارد پولی پرداخت کند. تولید محصولات معیوب به ویژه محصولاتی که تحت تاثیر بی نظمی در کارخانه دچار عیب میشوند.

مودای حرکت: هنگامی که نیروی انسانی و یا یک ماشین پیش از حد لازم حرکت می کند این امر باعث اتلاف وقت، ایجاد استهلاک و خستگی و نهایتا منجر به کاهش تولید در شرکت میشود. حرکات مازاد منابع شرکت را از بین می برد.

مودای پردازش: یک محصول باید به حد نیاز پردازش شود نه کمتر و نه بیشتر هر پردازش اضافی بر روی یک محصول، زمان و سرمایه شرکت را از بین می برد. هیچ محصولی نباید بیش از نیاز پردازش شود.

۷- روش بهایی موثر

گام دیگر در مدیریت و کاهش بها، داشتن روش بها یابی موثری است که بتوانیم بهای تمام شده عملیات یا فرآیند های تولید را بطور دقیق بدست آورده و بعد از اعمال مدیریت هزینه استراتژیک نسبت به آنها، اقدام به کاهش هزینه ها و بهای تولید گردد. هدف هر نظام مدیریت هزینه و هزینه یابی، فراهم کردن اطلاعات دقیق و کاربردی برای کمک به سازمان ها به منظور ارائه کالاها و خدمات با کیفیت در محیط رقابتی است (گونا سکاران، ۱، ۱۹۹۹). در این راستا ABC و BABC کمک شایانی به ما میکند.

ساختار سیستم ABC با هدف بهبود تخصیص سربار و نه برای مدلسازی فرآیند کسب و کار و هم راستا کردن آن با استراتژی های سازمانی گنجانیده شده است. سیستم های جدید مانند BABC سیستم های هستند که از پایه و اساس طوری طراحی شده اند تا در کنار بالا بردن دقت بهایی محصول و فعالیت، بهای تمام شده فرآیند ها را هم محاسبه نماید همچنین به سازمان در راستای اصلاح و بهبود فرآیند ها و هم راستا کردن با استراتژی سازمان کمک نماید. (رهنمای رودپشتی و دیگران، ۹۴)

سلسله مراتب هزینه های تولیدی در ABC در چهار مرحله قابل ثبت و طبقه بندی می باشد که با تمرکز هزینه ها به فعالیتها توان انجام مدیریت بر مبنای فعالیت ایجاد می گردد.

هزینه ها در سطح واحد محصول ۲- هزینه های در سطح دسته محصول ۳- هزینه ها در سطح پشتیبانی یک نوع محصول ۴- هزینه های پشتیبانی کارخانه

مارتچین اسپات (۲۰۱۱) در مطالعه خود با نام " رابطه بین تنوع محصول، استفاده از فن آوری های پیشرفته تولید و پذیرش هزینه یابی مبتنی بر فعالیت" به بررسی ارتباط بین تنوع محصول و استفاده از سیستم ABC پرداخت، و با مطالعه ۱۹۱ شرکت تولید متوسط در هلند نشان داد که عامل اصلی برای تقاضای این سیستم هزینه یابی تنوع محصول است.

۸- مروری بر تکنیک ها و تاکتیک های مدیریت و کاهش هزینه

پس از شناسایی مودا های فرآیند تولید، مدیر در پی آن است که چطور بر این مودا ها غلبه نماید و موجبات کاهش هزینه را فراهم نماید

۸-۱- روش ECRS:

به کاربردن روش ECRS در حذف مودا یکی از روشهای موثر به شمار می رود. که مخفف انگلیسی کلمات حذف^۳ - ترکیب^۴ - آرایش مجدد^۵ - ساده سازی^۶، می باشد.

۸-۲- روش کایزن^۷ یا بهبود مستمر

یک فرایند و یا ابزار بهبود بهره وری است که قصد دارد یک رشد ثابت و سازگار و بهبود در تمامی قسمتهای یک فرایند و یا فرایند ها ایجاد کند. بهبود مستمر فلسفه ای مدیریتی است که ژاپنی ها آن را کایزن نامیدند. کایزن تغییر به سمت بهتر شدن یا بهبود مستمر و تدریجی است. و مفهوم لغوی آنها کای یعنی تغییر و زن یعنی خوب می باشد. برای اجرای بهبود مستمر باید فعالیت های زیر انجام گیرد.

1 Gunasekaran

2 Schoute, Martijn

3 Eliminate

4 Combine

5 Re-arrange

6 Simplify

7 Kaizen

- بررسی محیط تجاری
- تقویت خلاقیت در کارکنان
- طراحی رهنمودها برای مطابقت سرمایه گذاری با استراتژی ها
- اجرای آموزشهای سازمانی
- ارزیابی صحیح از طریق مقایسه عملکرد با بهترین شاخص
- آموزش کارکنان استفاده کننده از سیستم ها و تجهیزات
- استفاده از نظرات تیم ها در تحصیل فن آوری های پیشرفته تولید
- محول کردن مسئولیت های تحلیل عملکرد مالی به تیمها به جای امور مالی (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰)

۸-۳- ناب سازی و تفکر ناب

تفکر ناب نگرشی است برای افزایش بهره وری، ارزش آفرینی مستمر و حداقل کردن اتلاف منابع به عبارتی دیگر تفکر ناب عبارت است از:

- حداکثر کردن کارایی عملکرد
- حداکثر کردن ارزش محصول یا خدمت نهایی
- کاهش اتلاف منابع
- فرایند ها با منابع کمتر، تجهیزات کمتر، زمان کمتر و فضای کمتر همراه است و بر دستیابی به بیشترین و بهترین نتایج تاکید دارد.

۸-۴- مدیریت کیفیت جامع TQM

مجموعه ای گسترده از فرآیندهای مدیریت و کنترل است که به خاطر تمرکز تمامی سازمان و کارکنان آن به عرضه محصولات و خدماتی که بتواند رضایت مشتریان را به بهترین شکل ممکن فراهم کند طرح ریزی می شود. به عبارت دیگر مدیریت کیفیت جامع رویکردی است که به دنبال بهبود کیفیت در تمامی فرآیندها و فعالیتهاست. (عالی و ۱۳۸۴)

در دنیای کسب و کار کنونی مدیریت تهدیدات کالاهای چینی، مدیریت در شرایط عدم اطمینان، مدیریت بحران ها، مدیریت پیش بینی انتظارات مشتری و ... مدیریت کیفیت جامع می تواند نقشی کلیدی داشته باشد. مکار (۲۰۱۵) می گوید رهبران با خلق تفرکات نو با تمرکز بر مشتری مداری، با مضمون «انجام کارهای بزرگ و درست برای اولین بار و در هر زمان» به اهداف خود جهت می دهند.

۸-۵- سیستم هزینه یابی چرخه عمر محصولات

عبارت از فاصله زمانی بین طراحی و عرضه یک محصول جدید به بازار و حذف آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن محصول در بازار است در هزینه یابی چرخه عمر به دلیل اینکه تمامی هزینه ها در طول عمر محصولات لحاظ می شود درونمایی از هزینه ها با دیدگاهی بلند مدت فراهم می آید و تصویر کامل تری از هزینه ای محصول و سود آوری آن ارائه می شود. هزینه یابی چرخه عمر محصول از تکنیکهای مدیریت هزینه است که هزینه های واقع شده در طول عمر محصول رابه سه گروه تقسیم می کند. ۱- هزینه های مراحل قبل از ساخت شامل هزینه های تحقیق و توسعه هزینه های طراحی و نمونه سازی آزمایشی و ایجاد کیفیت در محصولات ۲- هزینه های مرتبط با کوششهای ساخت ۳- هزینه های مراحل بعد از ساخت مثل هزینه های فروش، بازاریابی توزیع و فروش، بسته بندی، حمل، نمونه های رایگان، تبلیغات و.. (اعتمادی و همکاران ۱۳۹۰)

تئوری گلوگاهها TOC - یک روش استراتژیک است و شرکت ها می توانند بدان وسیله یک عامل بسیار مهم (و از دیدگاه موفقیت سرنوشت ساز) را بهبود بخشند، یعنی زمان چرخه تولید را کوتاه تر کنند و مقصود مدت زمانی است که طول میکشد تا

مواد اولیه به کالای ساخته شده تبدیل شوند مدیران بر اساس تئوری گلوگاه ها می کوشند گلوگاهها (یعنی نقاطی که کالای در جریان ساخت، در مسیر تولید با مانع روبرو و انباشته شده اند) را شناسایی نمایند و آنها را از میان بردارند (ترجمه علی پارسائیان ۸۷: ۲۴)

تجزیه و تحلیلی زنجیره ارزش _ یکی از ابزارهای تحلیل استراتژیک است که با استفاده از آن می توان مزیت رقابتی شرکت را بهتر درک کرد و نقاطی را شناسایی نمود که می توان ارزش (ثروت) مشتری را افزایش یا هزینه ها را کاهش داد. در مورد یک واحد تولیدی این کار با عرضه (یا توسعه) محصول آغاز می شود سپس باید محصول تولیدی را آزمون کرد و آن گاه به فرآیند خرید مواد تولید توجه کرد و سرانجام مراحل فروش و خدمات پس از فروش را مورد بررسی قرار داد (ترجمه علی پارسائیان ۸۷: ۶۰). زنجیره ارزش به توصیف فعالیتهای دورن و اطراف یک شرکت پرداخته و آنرا در یک تجزیه و تحلیل مربوط به مزایای رقابتی شرکت به کار می بندد. (Dessand Picken 1999:102)

۸-۶- روش طوفان فکری

طوفان ذهنی یک تکنیک گروهی گردهمایی است که از طریق آن گروهی می کوشند راه حلی برای یک مسئله بخصوص به انباشتن تمام ایده هایی که بطور خود به خود و در جا به وسیله اعضا ارائه میشود بیابند.

۸-۷- توجه به چسبندگی هزینه ها در موقع تصمیم به تغییرات در حجم تولید

موقعی که تغییراتی در حجم فعالیت واحد اقتصادی انجام میگردد مدیران باید نقش چسبندگی هزینه های را در افزایش بها و هزینه مورد توجه قرار دهند. نتایج پژوهش های برخی از پژوهشگران در سال های اخیر بیانگر آن است که میزان افزایش در هزینه ها هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش در هزینه های هنگام کاهش در حجم فعالیت است. چنین رفتار هزینه ها را چسبندگی هزینه ها می نامیم. چسبندگی هزینه یکی از ویژگیهای رفتار هزینه ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت است و بیانگر آن است که بزرگی افزایش در هزینه ها هنگام افزایش سطح فعالیت بیشتر از بزرگی کاهش در هنگام کاهش در سطح فعالیت است.

مدیران باید از طریق توجه به چسبندگی هزینه ها یعنی حساسیت تغییرات هزینه به نسبت تغییرات حجم فعالیت، دلیل خود را برای چسبندگی ارزیابی کنند و ظرفیت واکنش شرکت را در برابر کاهش تقاضا برای کالاها و خدمات افزایش دهند. افزون بر این، با مشخص کردن چسبندگی هزینه ها، صاحبان شرکت می توانند تحلیل کنند که آیا مدیران باعث ایجاد هزینه برای بنگاه می شوند یا خیر؟ (جوهرچی و همکاران ۹۴)

۹- مدیریت و کنترل بها در بهای مواد (مستقیم و غیر مستقیم)

سیستم بهایابی تولید به موقع JIT - سیستمی است که انجام به موقع فعالیتهای را مورد تاکید قرار می دهد چنین نگرشی در سیستم های تولیدی سبب شده که حجم موجودی ها به میزان زیادی کاهش یابد و متعاقب با این امر هزینه های تولید نیز به نحو قابل ملاحظه ای کاهش یابد در این سیستم هزینه های سربار ساخت در زمینه های انبارداری، انبارگردانی، نقل و انتقالات مکرر مواد در داخل کارگاهها و بطور کلی در کارخانه، بازرسی و کنترل و سرمایه گذاری بیمه و اجاره و.. به مقدار قابل توجهی کاهش می یابد این سیستم برای اولین بار در شرکت تویوتا در ژاپن بکار گرفته شد و هدف اصلی جلوگیری از راکد ماندن سرمایه به شکل موجودی است. (ایمانی برندق ۱۳۹۲)

اگر به دلایلی که بالا به نواقص سیستم JIT مربوط بوده و یا شرایطی که در آن صنعت و یا جو اقتصادی که در کشور برای یک صنعت حاکم می باشد باعث شود که نتوانیم از این سیستم بهره بگیریم باید موارد زیر را موقع خرید و یا درکل پروسه مواد اولیه در نظر بگیریم.

برای هر مواد حداقل میزان موجودی تعریف گردد تا اینکه با اتمام نابهنگام موجودی مواد باعث ایجاد وقفه در خطوط تولید نشده و ضررهای ناشی از آن متوجه شرکت نگردد.

(متوسط مصرف روزانه * متوسط مدت تحویل) - حدتجدید سفارش = حداقل موجودی

برای هر مواد حداکثر موجودی تعریف گردد که باعث خواب غیر ضروری سرمایه بر روی مواد اولیه نشده و از ایجاد هزینه های سرمایه و هزینه های غیر ضروری انبارداری و ... می شود.

(حداقل مصرف * حداقل مدت وصول) - (با صرفه ترین مقدار سفارش) + حدتجدید سفارش - حداکثر موجودی

باید موارد دیگری مثل باصرفه ترین مقدار سفارش و تعداد سفارش مقرون به صرفه و حد تجدید سفارش، در ابتدا برای هر مواد تعریف و در کاردکس آن ثبت نموده تا مواقع سفارش و انجام مراحل خرید، مواد محاسبه شده را مبنای عملکرد قرارداد.

۱۰- شیوه های عملیاتی کنترل هزینه های دستمزد (مستقیم و غیر مستقیم)

پرداخت دستمزد پرسنل باید بر اساس یکی از روشهای ۱- سیستم مبتنی بر زمان ۲- سیستم های پارچه کاری ۳- طرحهای مبتنی بر پاداش. باید ارزیابی نماییم که کدام درخور فعالیت ما هست تا هم بتواند از لحاظ هزینه بهینه باشد و هم از لحاظ انگیزش پرسنل.

۱. پرداخت حقوق و مزایا به مدیران و کارکنان بر اساس عملکرد کاری آنها
۲. استفاده از خدمات نیروهای متخصص و خبره به صورت پاره وقت و موقت
۳. گنجاندن کسب مهارت های چند گانه در برنامه های آموزشی کارکنان و افزایش مهارت کارکنان و چند مهارتی کردن آنها (<http://www.fcrm.ir>)
۴. لازم است برنامه های آموزشی برای مدیران میانی و عملیاتی توسعه داده شود.
۵. جهت دار و هدف دار کردن هزینه های آموزش نیروی انسانی و پیگیری و انگیزه دهی در خصوص بکارگیری مطالب یاد گرفته در آموزشها در محیط کاری و تفهیم این موضوع و کارکنان که بکارگیری اندوخته ها در دوره های آموزشی مورد توجه و زیر ذره بین مدیریت می باشد تا از نیت های چون صرف داشتن مدرک دوره و یا به فراموشی سپردن و قصور در توجه خود در حین حضور در دوره ها کاسته شود.
۶. جلب مشارکت کلیه کارکنان در برنامه های کاهش هزینه
۷. کاهش جلسات، ماموریت ها و سفرهای سازمانی
۸. کاهش هزینه سفر و ماموریت های کاری و غیر ارزش آفرین (سایت <http://www.fcrm.ir>)
۹. ایجاد کارتابل یا امکاناتی که مطالب لازم بعضی از جلسات در آنجا مطرح و بدین وسیله جلسات غیر ضروری حداقل سازی گردد.
۱۰. به حداقل رساندن جابجائی نیروی انسانی در بین قسمت های مختلف سازمان
۱۱. برقراری و رعایت اصول اقتصاد حرکات در واحد های تولیدی و پشتیبانی جهت افزایش کارائی نیروی انسانی که اصول حرکات شامل موارد الف- کاهش تعداد حرکات ب- کاهش فاصله حرکات پ - آسان کردن حرکات ج- انجام فعالیتها بطور همزمان
۱۲. استفاده از بودجه دستمزد مستقیم که کمک شایانی در کنترل و مدیریت بر بها دارد. یک بودجه دستمزد به شرکت کمک می کند که دست به استخدامهای با عجله یا اضطرابی نزنند و مانع از کسر و کمبود نیروی کار خواهد شد و در نتیجه شرکت الزامی ندارد که نیروی کار خود را منتظر خدمت نماید، نبودن برنامه مناسب برای استخدام باعث می شود که احساس وفاداری در کارکنان از بین برود، میزان نا امنی در شرکت بالا رود و موجب ناکارائی و کاهش تولید (بهره وری) شود.
۱۳. کاهش سوخت شدن مطالبات سازمان از اشخاص حقیقی و حقوقی برون سازمانی و انجام اقدامات به موقع جهت وصول مطالبات
۱۴. استفاده مشترک از تسهیلات سازمان وسایل و تجهیزات موجود

۱۵. کاهش حجم گزارش ها و کاغذ بازی اداری
۱۶. کنترل دقیق بودجه عملیاتی
۱۷. آنالیز قسمتهای مختلف واحد انتفاعی از لحاظ سود دهی هر قسمت و حذف یا محدود کردن فعالیتهایی که سود دهی ندارند.
۱۸. کاهش هزینه های ظرفیت و استفاده کامل از ظرفیت ماشین آلات و تجهیزات
۱۹. ترغیب تامین کنندگان مواد اولیه به کاهش قیمت مواد اولیه

۱۱- مدیریت بر هزینه های استهلاک و سایر هزینه های سربار

در کاهش هزینه های تولیدی علی الخصوص حذف بسیاری از هزینه های سربار و هزینه های توزیع و فروش چینی ها پیشرو هستند. و می توانند کالاهایی با بهای تمام شده بسیار پایین تولید نمایند. دکتر وردی نژاد (۱۳۸۹) در مقاله ای استراتژی های تولید چینی ها را به شرح ذیل بیان نموده است.

«متوازن سازی قیمت ها، ادغام ویکی شدن شرکتها، اثر بخشی عوامل مربوط به تبلیغات، جهانی شدن و بین المللی شدن بازارها، تمایز در محصول، بهبود خدمات، بهبود سیستمهای اطلاعات مشتریان، بهره برداری درست از اینترنت و فضای الکترونیک و ایجاد برند جهانی چینی.»

در راستای استراتژی های مختلف به کار گرفته شده در کشورهای مختلف و یا در سبک های متفاوت مدیریت و کاهش هزینه موارد زیر برای مدیریت بر هزینه های سربار پیشنهاد می گردد.

- ۱- افزایش آگاهی و حساسیت مدیران، کارشناسان و دیگر همکاران مجتمع در جهت مصرف بهینه انرژی
- ۲- امکان سنجی و اجرای استفاده از نور طبیعی در واحد های مجتمع جهت کاهش هزینه انرژی
- ۳- نصب کلید و کنترل های بیشتر برای سیستم های روشنایی، گرمایشی، سرمایشی و مصارف غیر صنعتی و... (یزدانی و همکاران ۱۳۸۹)
- ۴- حداقل کردن ردیابی تمام هزینه های مستقیم به خود مرکز هزینه و بازنگری و دقت نظر و هزینه های غیر مستقیم اولاً در خصوص امکان سنجی ردیابی مستقیم آنها و دوما توجه به رابطه علت و معلولی بین هزینه ها جهت ایجاد امکان طبقه بندی برخی از هزینه های غیر مستقیم به هزینه مستقیم.
- ۵- استفاده از سامانه های الکترونیکی جهت گردآوری، نگهداری، پردازش و انتقال اسناد، مدارک و نامه ها و استفاده از تجهیزات الکترونیکی و کاری مشترک بین پرسنل مانند به اشتراک گذاری پرینتر بین چندین کارمند.
- ۶- کاهش بوروکراسی اداری و حذف مواردی که نه در تحکیم کنترلهای داخلی پایه و انطباقی نقش دارند و نه در ایجاد ارزش برای مشتری نقش دارند که باید حذف یا حداقل سازی شوند.
- ۷- ایجاد هماهنگی بین هزینه های سربار با برنامه راهبردی مجموعه
- ۸- استقرار حسابرسی عملیاتی در واحد کسب و کار: حسابرسی عملیاتی عبارت است از فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثر بخشی، کارایی و صرف اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهاد های عملی به اشخاص ذیصلاح برای بهبود عملیات. (آقایی و همکاران ۸۹: ۱۸۴)
- ۹- کاهش توقفات: توقفات به دو شکل برنامه ریزی شده و برنامه ریزی نشده می باشد از آنجاییکه هر توقف موردی و غیر موردی با قطع تولید همراه است و اینگونه توقفات به ویژه به شکل غیر موردی آن، معمولا از چند دقیقه تا چندین ساعت به طول می انجامد و طی این مدت، تمام دستگاهها و تجهیزات stop نشده و فقط محرکهای اصلی از مدار خارج میشوند، بنابراین درصد بالائی از دستگاه های الکتریکی که stop نشده اند انرژی مصرف می کنند بدون آنکه تولیدی داشته باشیم. (مکوندی و همکاران ۸۹)
- ۱۰- بهره گیری از سیستم MRP برنامه ریزی نیازمندیهای مواد و ERP برنامه ریزی منابع سازمان

۱۲- هزینه های اداری تشکیلاتی و هزینه توزیع و فروش

با توجه به اینکه بسیار از موارد ذکر شده در قسمتهای فوق (هزینه های سربار و دستمزد...) را می توان برای کاهش هزینه های اداری تشکیلاتی و توزیع و فروش هم بکار برد و قطعاً کاربردی کارا در این زمینه هم دارند ولی موارد وجود دارد که مختص این هزینه های می باشد. وردی نژاد (۱۳۸۹) در مقاله ای با عنوان " علت پایین بودن قیمت تمام شده محصولات چینی " یکی از راهبردهایی که چینی ها برای کاهش هزینه های توزیع و فروشی استفاده کرده اند عوامل مربوط به بازاریابی بوده که چینی ها علاوه بر سایر موارد هزینه های ساخت از این هزینه های نیز استفاده کرده اند تا کالاهایشان ارزان تمام شود. به عبارتی دیگر اگر همه عواملی که قبلاً به آن پرداخته می شد مربوط به ارزان سازی کالا بود، این بار با استفاده از حذف زیرکانه هزینه های بازاریابی در اصل استراتژی ارزان فروشی برای کالاهای چینی نمایان می گردد. ارزان فروشی در کالاهای چینی در اصل یک نوع استراتژی پنهانی است که منجر شده است تا هزینه های گوناگون بازاریابی و فروش بر عهده مشتری بیفتد. هزینه هایی مانند:

۱- مدیریت نام تجاری: کالاهای چینی به دلیل آنکه نام تجاری مورد دلخواه مشتری را روی محصولات درج میکنند، در اصل تمامی هزینه های مربوط به مدیریت نام تجاری را به مشتری منتقل کرده و میتوانند کالایشان را با حذف این هزینه ارزان تر بفروش برسانند.

۲- هزینه های ترفیع فروش: تبلیغ و ترفیع فروش محصولات چینی با خریدار است.

۳- هزینه توزیع: بخش عمده ای از قیمت فروش کالا مربوط به هزینه های توزیع می باشد. در کالاهای چینی تاجران کالا را تهیه نموده و خود بایستی هزینه های توزیع را متحمل شوند تا کالا در نهایت به دست مصرف کننده نهایی برسد و تخفیفات فروشندگان نیز بسیار اندک است. (وردی نژاد، ۱۳۸۹)

مدیریت بر تبلیغات و اثر بخش کردن هزینه های تبلیغات که امروزه هزینه های زیادی برای واحد های انتفاعی دارند باید مد نظر قرار گیرند، اندازه گیری و ارزیابی اثربخشی تبلیغات همانند یک بازخور عمل می کند که به ما گوشزد می کند، تبلیغات ما دارای چه ضعف ها و قوت هایی است و ما با استفاده از این بازخور، به نارسایی های تبلیغات خود پی می بریم. تبلیغات و اطلاع رسانی در کسب و کار، امروزه به جزئی لاینفک در واحدهای اقتصادی مبدل شده، به گونه ای که بقا و تداوم هر تجارتی تا حدود زیادی به موفقیت و یا عدم موفقیت فعالیت های اطلاع رسانی، بازاریابی، بازاریابی و تبلیغاتی محصولات آن واحد بستگی دارد. تبلیغات یعنی برنامه ریزی و مفهوم برنامه ریزی در تبلیغات هم، یعنی اینکه چه مطلبی را در چه زمانی، با کدام رسانه و به چه شیوه ای به مخاطبان معرفی کنیم تا حداکثر تاثیرگذاری را به دست آوریم (حکیمیان، ۱۳۸۱: ۶۸). تبلیغات مناسب و جذاب باعث افزایش فروش و سودآوری برای شرکتهای می شود (محمدیان، ۱۳۷۹: ۶۱)

یکی از این روشهای ارزیابی مدل AIDA می باشد جهت رسیدن به هدف سنجش و ارزیابی اثربخشی تبلیغات، از مدل (AIDA) که شامل چهار مرحله می باشد استفاده شده است. این چهار مرحله عبارتند از: (ابراهیمی، ۱۳۸۴، ۴۲)



(پور جمال و همکاران ۱۳۹۴)

جمع بندی و نتیجه گیری

در دنیای رقابتی کنونی نمی توان محصولی با همان کارکرد و زمان ولی با بهای تمام شده ای بالاتر از رقبای بدون مزیت و برتری دیگر، به مصرف کنندگان و مشتریان ارائه نمود و از طرفی هم شرکتهای همیشه نخواهند توانست همیشه یک بازار انحصاری را در دست نگه دارند. لذا بقا در بازار و ادامه کسب و کار و یا رونق و پیشرفت آن، مستلزم برقراری سیستم های مدیریت و کنترل بها در واحد های کسب و کار می باشد تا اینکه بهای تمام شده آنها هم قابل رقابت با رقبای دیگر بوده و یا حتی یک مزیتی برای آنها در رقابت به حساب آید که این جریان با شناسایی خواسته ها و صورتحساب ارزش که مشتری در نظر دارد

شروع، و با برقراری یک سیستم هزینه‌یابی که درخور صنعت مورد نظر بوده که در برقراری این سیستم فزونی منافع بر مخارج هم رعایت شده باشد منجر به کسب شناخت نسبت به هزینه‌های آن کسب و کار شده و عوامل ایجاد کننده هزینه‌ها و فعالیت‌ها شناسایی می‌گردد و در نهایت با تکنیک‌های ذکر شده اقدام به کاهش یا تعدیل و تجمیع فعالیت‌هایی که دارای ارزش افزوده نیستند بنماید.

منابع

۱. ابراهیمی، عبدالمجید، روستا، احمد، ونوس، داور، ۱۳۸۴، تحقیقات بازاریابی، انتشارات سمت، تهران.
۲. اسفندیاری، وحید، مدل پیشنهادی تولید ناب چابک در سایپا، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
۳. اعتمادی، حسین و سید نژاد فهیم، سید رضا، حسابداری صنعتی، انتشارات سنجش تکمیلی چاپ هشتم ۱۳۹۰ (تهران)
۴. ایمانی برندق، محمد، مالی برای مدیران غیر مالی تهران ۱۳۹۲ نشر سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی
۵. پور جمال. رسول، ثنائی محمدی، محمد حسین، شعبانی پور، رضا، بررسی میزان اثر بخشی تبلیغات بیمه ایران با استفاده از مدل AIDA در شهر تبریز، دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت ۳۱ خرداد ۱۳۹۴ تهران
۶. جوهرچی، ناصر، جوهرچی، پیوند، ۱۳۹۴، نقش چسبندگی هزینه‌ها در مدیریت نوین بهای تمام شده کنفرانس بهایابی و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد بارویکرد ملی دانشگاه فنی حرفه‌ای تبریز
۷. رهنمای رودپشتی، فریدون و زینالی مهدی و محمدی پور، رحمت الله، بکارگیری سیستم فراسوی بهایابی بر مبنای فعالیت جهت استقرار سیستم بودجه بندی بر مبنای عملکرد در دانشگاه آزاد اسلامی، اولین کنفرانس کاربردی بهایابی و بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد ملی ۳ و ۴ شهریور ۹۴ تبریز
۸. رهنمای رودپشتی، فریدون، ۱۳۸۸، هزینه‌یابی بر مبنای هدف مدیریت بر مبنای هدف صفحه ۲۱، تهران، نشر ترمه
۹. سجادی، سید حسین، ۱۳۸۸، حسابداری مدیریت پیشرفته، انتشارات دانشگاه شهید چمران
۱۰. عالی ور، عزیز، ۸۴، حسابداری صنعتی نشریه ۱۵۸ سازمان حسابرسی چاپ پنجم مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی
۱۱. مکوندی، آرمین و شریفی، وحید، بهبود مستمر از تئوری تا عمل، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
۱۲. وردی نژاد، فریدون، علت پایین بودن قیمت تمام شده محصولات چینی، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
۱۳. یزدانی، امیر عباس و غلامی، رمضان، جایگاه مهندسی ارزش در مدیریت انرژی مصرفی صنایع کشور، کنفرانس مدیریت تولید و عملیات با رویکرد کاربردی، تهران ۵ مهر ماه ۸۹
14. Gunasekaran, A.(1999). A Framework for the Design and Audit of an Activity Based Costing Sestem Managerial Auditing Journal, Vol 14, Issue
15. Schoute, Martijn. " The relationship between product diversity, usage of advanced manufacturing technologies and activity-based cosing adoption. " The British Accounting Review ,Volume 43, Issue 2, June, (2011): 120–134.
16. Urvashi Makkar. Achieving Customer Satisfaction through Total Quality Management (TQM) : A Case Study of Telecom Sector, (June 25, 2105)



پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

فصلنامه علمی تخصصی پژوهش
در حسابداری و علوم اقتصادی
سال اول، شماره یک، زمستان ۱۳۹۶

Jares.ir

نشانی: کرج، بلوار امام خمینی (باغستان)، بین
خیابان پنجم و ششم، روبروی مجموعه ورزشی
انقلاب، پلاک ۷۳۵، ساختمان پرند، واحد ۱

۰۲۱ ۳۳ ۲۰ ۲۴ ۸۷
۰۲۶ ۳۴ ۴۳ ۶۹ ۵۹
۰۲۱ ۴۳ ۸۵ ۷۱ ۲۴