

تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت؛ راهکاری برای کاهش سایه شوم تجدید ارائه فرصت طلبانه

علی صیادی سومار^۱

خدیجه نصری^۲

فرشاد سبزیعلی پور^۳

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۱/۰۱

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۷/۱۸

چکیده

در محیط تجارت کنونی استفاده صحیح از رویکردهای نوین حسابداری مدیریت، که شرکت‌ها را در دستیابی بهتر به اهداف و کسب مزیت‌های رقابتی یاری کند، الزامی است. همچنین تجدید ارائه صورت‌های مالی به صورت صریح و شفاف حکایت از قابل اتکا نبودن صورت‌های مالی دوره‌های گذشته، پایین بودن کیفیت گزارشگری و عدم تحقق پیش بینی‌ها و اهداف شرکت‌ها دارد. لذا پژوهش حاضر به دنبال بررسی انگیزه‌های تجدید ارائه با توجه به مرحله تکامل حسابداری مدیریت است. از این رو پس از پیگیری‌های مکرر ۶۰ پرسش نامه توسط شرکت‌ها تکمیل شد که به همراه اطلاعات صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۳-۱۳۹۴ شرکت‌های پاسخ دهنده، با استفاده از نرم افزار spss مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد که اثر بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی منفی و برابر ۰/۱۳ است. همچنین شرکت‌های مرحله اول تکامل به دلیل عدم تحقق اهداف پیش بینی شده، همگی صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه می‌کنند، اما شرکت‌های مرحله چهارم تکامل در تجدید ارائه‌های صورت‌های مالی خود انگیزه‌های غیرفرصت طلبانه دارند. لذا می‌توان گفت بکارگیری ابزارهای حسابداری مبتنی بر خلق ارزش می‌تواند باعث کاهش تعداد تجدید ارائه‌ها و تغییر انگیزه تجدید ارائه‌ها از فرصت طلبانه به غیر فرصت طلبانه شود. همچنین متغیرهای کیفیت حسابرسی و نرخ موثر مالیاتی؛ میزان اثرگذاری ابزارهای حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه را تعدیل می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت، تجدید ارائه، انگیزه‌های فرصت طلبانه، انگیزه‌های غیرفرصت طلبانه.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول) Ali69.ilam.ac@gmail.com

۲- کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، ایران.

۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس و مربی دانشگاه ایلام، ایران.

۱- مقدمه

مانند قراردادهای پاداش وابسته به ارزش سهام و عملکرد (پالمروس و اسکولز، ۲۰۰۴).

در حالیکه این امکان وجود دارد که دلایل تجدید ارائه ناشی از انگیزه‌های فرصت طلبانه نباشد این موضوع توسط بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) بدین صورت تبیین شده است که بسیاری از قوانینی که مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشد، برای مدیران آزادی عمل بیشتری را در انتخاب تکنیک‌ها و برآوردها فراهم می‌کند. تجدید ارائه‌هایی که ناشی از انتخاب روش‌هایی که در حوزه خاکستری اصول پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند، اغلب به عنوان کاربرد اشتباه اصول یا خطا در بکارگیری اصول شناخته می‌شوند.

افزایش روزافزون هزینه‌های تولید، محدودیت دسترسی به منابع در بسیاری از صنایع، تغییر بافت و ترکیب هزینه‌ها با گرایش عمومی به سمت اتوماسیون و کاربرد کامپیوتر در فرآیند تولید، که منجر به کاهش شدید هزینه‌های دستمزد و جایگزینی آن با هزینه‌های ناشی از تکنولوژی و ماشین‌آلات موجب شده است، توجه مدیران را به افزایش این هزینه‌ها جلب کند (پاک مرام و همکاران، ۱۳۸۹). از طرفی نیز در حسابداری مدیریت ابزارهایی جهت مدیریت هزینه وجود دارد و تحقیقات مختلفی نیز بیانگر این است که استفاده از ابزارهای مدیریت هزینه منجر به جابجایی هزینه در طول دوره‌های مالی می‌شود (ساکورای، ۱۹۶۶؛ پورموسی، ۱۳۸۸؛ شریفی میلانی، ۱۳۸۶) که این جابجایی‌ها بالطبع روی سود شرکت تاثیر می‌گذارد و نشان دهنده وضعیت مطلوب غیرواقعی برای شرکت است.

اکثر ابزارهای حسابداری مدیریت بر روی مدیریت هزینه تاثیر می‌گذارد؛ و از طرفی نیز طبق فلسفه مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت هر چه مراحل تکامل بالاتر می‌رود شرکت‌ها به دنبال کاهش اتلاف منابع و ایجاد ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع هستند در نتیجه شرکت‌ها قاعدتاً نباید مشکلی بابت سودآوری، نقدینگی، تمایلی به انجام عملیات متقلبانه برای تحقق انتظارات و پیش بینی بازار داشته

صورت‌های مالی اساسی قابل اتکا عامل اصلی و کلیدی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده کنندگان می‌باشد. لذا تجدید ارائه صورت‌های مالی به دلیل آثار تغییر در رویه و اصلاح اشتباهات به صورت صریح و شفاف علائمی پیرامون قابل اتکا نبودن صورت‌های مالی دوره‌های گذشته و پایین بودن کیفیت گزارشگری مالی را ارائه می‌کنند. در نتیجه تصمیمات استفاده کنندگان را تحت شعاع قرار می‌دهد. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اخبار تجدید ارائه صورت‌های مالی فقط بیانگر مشکلات عملکرد دوره گذشته نیست، بلکه نوعی پیش‌بینی مشکلات آتی برای شرکت و مدیریت آن محسوب می‌شود و موجب سلب اطمینان سرمایه‌گذاران نسبت به اعتبار و شایستگی مدیریت و کاهش کیفیت سود گزارش شده می‌گردد (کاظمی و شریعت پناهی، ۱۳۸۹).

تجدید ارائه‌ها در بین شرکت‌های بورسی یک مسئله اساسی است. بررسی‌های صورت گرفته توسط ثقفی و جمالیان پور (۱۳۹۱) نشان داد که طی ۱۲ سال اخیر (از سال ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۹) به طور متوسط ۸۲ درصد از شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران به دلیل عدم نظارت دقیق یا عوامل محدود کننده در خصوص بکارگیری تعدیلات سنواتی، با فراغ بال کامل تجدید آرایه داشته‌اند که ۶۹ درصد آنان، تعدیلات منفی گزارش کرده‌اند. با توجه به تعدد تجدید ارائه‌ها در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران (ثقفی و جمالیان پور، ۱۳۹۱)، مسئله انگیزه‌های تجدید ارائه اهمیت زیادی پیدا می‌کند. اغلب، از دیدگاه پژوهشگران، انگیزه‌های فرصت طلبانه در قالب ۳ گروه طبقه بندی شده‌اند که عبارتند از: گروه نخست، انگیزه‌هایی که دارای مشکل سودآوری و نقدینگی کم می‌باشند. این شرکت‌ها تمایل بیشتری دارند تا با انجام اقدامات متقلبانه و مرتکب شدن اشتباه نتایج مالی خود را بهبود بخشند. گروه دوم، انگیزه‌هایی که تمایل دارند با انجام تقلب و اشتباه، انتظارات و پیش‌بینی‌های بازار را برآورده سازند. گروه سوم، انگیزه ناشی از برخی قراردادهای

ابزارهای مرحله اول و دوم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت (مانند: بودجه بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر) استفاده می کنند و همچنین مدیران از ابزارهای مرحله چهارم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت (مانند: کارت ارزیابی متوازن، فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و هزینه یابی بر مبنای فعالیت) چندان استفاده نمی کنند.

حجم بالای تجدید ارائه صورت‌های مالی در ایران (ثقفی و جمال پوریان، ۱۳۹۱) و عدم استفاده از ابزارهای پیشرفته مرحله ۴ تکامل حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها (یگانه و همکاران، ۱۳۹۰)، بررسی این موضوع را ضروری ساخت که آیا بکارگیری ابزارها و فنون مدیریت هزینه در قالب مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت در کاهش تجدید ارائه‌ها و انگیزه‌های آن در ایران تاثیر می گذارد یا خیر؟

با توجه به پیشرفت‌های روزافزون در کلیه علوم، در حسابداری مدیریت نیز پیشرفت‌های زیادی صورت گرفته است که به ظهور ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت منجر شده است (سن فورد، ۲۰۰۷). اگرچه یک سیستم خوب حسابداری مدیریت به خودی خود، تضمینی برای موفقیت شرکت نمی باشد اما، یک سیستم ضعیف حسابداری مدیریت می تواند برتری‌ها و منافع رقابتی شرکت‌ها را به طور چشمگیری کاهش دهد (پادونگ سیتی، ۲۰۰۳). به علاوه، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت، اطلاعاتی دقیق و مربوط را ارائه می‌دهد که منجر به تصمیم‌گیری‌های موثر و دقیق تر توسط مدیران می شود تصمیماتی که هر یک می‌تواند بر عملکرد سازمان تاثیرگذارند. چگونگی عملکرد سازمان‌ها را می‌توان از طریق اطلاعات صورت-های مالی آنها بررسی نمود. تجدید ارائه صورت‌های مالی، بطور مستقیم شواهدی از عملکرد نامناسب شرکت است. لذا هدف این تحقیق بررسی رابطه میان تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت و تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان معیاری برای کیفیت صورت‌های مالی شرکت است.

پس فرضیه تحقیق را این چنین مطرح می کنیم:

باشند اما تحقیقات ثقفی و جمالپوریان (۱۳۸۹) نشان می دهد که ۸۲٪ از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت های مالی خود را تجدید ارائه کردند پس این فرض وجود دارد که احتمالاً تجدید ارائه در این شرکت ها با انگیزه های دیگری انجام می شود.

همچنین عبدل-کادر و لاتر (۲۰۰۶) به کارگیری ابزارهای مدیریت هزینه در قالب مراحل تکامل حسابداری مدیریت را در یک بخش صنعت غذایی در انگلستان مورد بررسی قرار دادند و سعی در خوشه بندی شرکتها بین مراحل تکامل حسابداری مدیریت داشتند و به این نتیجه رسیدند که ۱۹٪ از شرکت ها در مرحله اول، ۴۱٪ شرکت ها در مرحله دوم، ۲۷٪ از شرکت ها در مرحله سوم و ۱۳٪ از آنها در مرحله چهارم قرار دارد. همچنین چان (۲۰۰۲) در کشور سنگاپور پژوهشی را انجام داد و هدف او تشخیص میزان اجرای رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های کشور سنگاپور بعد از سال ۱۹۹۷ بود. نتایج پژوهش مذکور نشان داد که پیشرفت های اندکی از سال ۱۹۹۷ به بعد در زمینه اجرای حسابداری مدیریت صورت گرفته است. بطور مشابه در ایران تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) در بررسی مراحل تکامل حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نشان می دهد که ۷۳٪ از شرکت های منتخب در مرحله اول، ۵۱٪ در مرحله دوم، ۴۵٪ در مرحله سوم و ۱۵٪ در مرحله چهارم قرار دارند و همچنین به این نتیجه رسیدند که تهیه اطلاعات برای گزارش های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه ها موضوعاتی هستند که در شرکت های مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم گیری استراتژیک و برنامه ریزی کمتر مورد توجه قرار گرفته اند.

همچنین خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) نیز در پژوهشی به بررسی ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده توسط شرکت های تولیدی بورسی پرداخته اند که نتایج پژوهش آنها نشان داد که مدیران شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از

بکارگیری ابزارها و فنون مدیریت هزینه در قالب مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت روی انگیزه های تجدید ارائه صورت های مالی تاثیر می گذارد .

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- فلسفه تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت

در سال ۱۹۹۸ کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) که زیر مجموعه ای از فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) محسوب می شود، بیانیه تجدید نظر شده رویه ی بین المللی حسابداری مدیریت را صادر نمود، که در آن تمامی مفاهیم مرتبط با حسابداری مدیریت، تعریف شده است. این بیانیه، دامنه کاربرد حسابداری مدیریت را به تمامی فعالیت های فرآیند مدیریت در تمامی سازمان های تجاری تعمیم داد و آن را بخشی جدا نشدنی از فرآیند مدیریت، برای تهیه و ارائه اطلاعات لازم برای برنامه ریزی، ارزیابی، کنترل و تصمیم گیری قلمداد کرده است. پس حسابداری مدیریت عبارت است از فرآیند شناسایی، اندازه گیری، جمع آوری اطلاعات (اعم از مالی و غیر مالی) و تجزیه و تحلیل آنها به منظور کمک به مدیریت سازمان در ایفای وظایف ارزیابی، برنامه ریزی و کنترل سازمان است. این تعریف از حسابداری مدیریت، به خوبی در شکل (۱) که چارچوب و حیطه عمل حسابداری مدیریت از نظر کوکینز (۲۰۰۱) است، قابل مشاهده است. همانطور که در این شکل ملاحظه می کنید. حیطه عمل حسابداری مدیریت ۲ بخش است: الف) اندازه گیری هزینه، ب) استفاده از اطلاعات هزینه ای برای پشتیبانی تصمیم.

بخش اول کار حسابداری مدیریت یعنی اندازه گیری هزینه، در واقع همان "حسابداری صنعتی" است و بخش دوم کار حسابداری مدیریت که باعث شده حسابداری مدیریت تا حد شریک مدیریت عالی سازمان ارتقا یابد، تهیه اطلاعات مورد نیاز برای پشتیبانی مدیر در ایفای سه مسئولیت اصلی اش یعنی برنامه ریزی، کنترل و ارزیابی می باشد.

ابزارهای مختلفی که حسابداری مدیریت، مورد استفاده قرار می دهد در نگاره (۳) آمده است. بسته به

اینکه حسابداران مدیریت در یک واحد اقتصادی از کدامیک از این ابزارها استفاده نمایند می توان میزان تکامل و توسعه یافتگی حسابداری مدیریت را در آن واحد اقتصادی متوجه شد. تکامل دانش و ابزارهای حسابداری مدیریت از ۲ دیدگاه تئوریکی بیان می شود:

۱) تکامل دانش حسابداری مدیریت از دیدگاه پروفیسور هون گرن در قالب ۴ واقعیت تعریف شده است:

الف- روش واقعیت مطلق: دوره ای که حسابداری مدیریت اساسا معادل حسابداری بهای تمام شده و با مسائلی همچون چگونگی تخصیص و سرشکن نمودن هزینه های تولیدی سروکار دارد.

ب- روش واقعیت شرطی: این دوره با درک این نکته آغاز شد که تعیین بهای تمام شده محصولات و روش های سنتی، اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم گیری های مهم فراهم نمی کند. (سال های ۱۹۵۰ الی ۱۹۶۰ میلادی)

ج- روش واقعیت پرخرج: در این روش حسابداری مدیریت معادل یک سیستم اطلاعاتی است و به اطلاعات به عنوان کالایی که برای بدست آوردن آن باید متحمل هزینه گردید، نگریده می شود.

د- روش رفتاری: سیستم حسابداری مدیریت، علاوه بر تهیه اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم گیری به فراهم نمودن گزارش هایی برای ارزیابی عملکرد عملیات اجرایی مدیران و کارکنان مورد استفاده قرار می گیرد. (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵)

۲) همچنین از دیدگاه کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) مراحل تکامل حسابداری مدیریت به ۴ مرحله زیر تقسیم می شود. (عبدل کادر و لاتر، ۲۰۰۶؛ حساس یگانه و همکاران؛ ۱۳۹۰).

مرحله اول: تعیین بها و کنترل مالی

آیفک، جایگاه حسابداری مدیریت قبل از سال ۱۹۵۰ را به عنوان یک فعالیت تکنیکی برای پیگیری اهداف سازمانی بیان کرد. تاکید این مرحله بیشتر بر روی تعیین بها محصول بوده و تکنولوژی تولید در این

اینترنتی به وجود آمد. این موضوع باعث شد رقابت جهانی شدیدی رخ دهد که در نتیجه حسابداران مدیریت به ایجاد ارزش از طریق استفاده موثر از منابع پرداختند و این کار را از طریق استفاده از تکنولوژی و تکنیک های مختلف که محرک ارزش مشتریان، ارزش سهامداران و ابتکار سازمانی است انجام دادند. ابزارها و تکنیک های مختلفی در مراحل تکامل حسابداری مدیریت در جهت مدیریت هزینه وجود دارد که بصورت مختصر به آنها اشاره می کنیم. در خصوص ارتباط با هزینه-یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت می توان گفت؛ هزینه یابی بر مبنای فعالیت به حذف فعالیت های فاقد ارزش زایی و یا تجدید مهندسی در جهت بهبود فعالیتها و فرآیندها و مدیریت هزینه اقدام می شود (فخاریان، ۱۳۸۳). پس می توان گفت یکی از دلایل به کارگیری مدیریت بر مبنای فعالیت کاهش هزینه ها است (پورموسی، ۱۳۸۸). از طرفی به دلیل این که در سیستم اقدام به هنگام باعث کاهش هزینه های انبارداری و سایر هزینه های تولید می شود؛ این تکنیک نیز باعث کنترل و کاهش هزینه ها می شود (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). همچنین ساکورای (۱۹۹۶) هزینه یابی بر مبنای هدف را مفهومی از مدیریت استراتژیک هزینه می داند که بر کاهش هزینه در تمام مراحل چرخه عمر یک محصول تمرکز دارد.

مهندسی ارزش هسته اولیه هزینه یابی بر مبنای هدف است و مفهوم آن "فعالیت هایی است که ساختار هزینه را در مرحله طراحی تعیین می کند و کلید کاهش هزینه هاست" (شریفی میلانی، ۱۳۸۶). درنگاه کایزنی برای تحقق بهبود تدریجی و مستمر بایستی کلیه فعالیت هایی که هزینه زا هستند ولی ارزش تولیدی ندارند؛ حذف شوند (نیکبخت و دیانتی، ۱۳۹۱). در رابطه با مدیریت کیفیت جامع باید در نظر داشت که تولید محصولاتی با کیفیت بالا بدون در نظر گرفتن هزینه های کیفیت که در نهایت مشتری متقبل آن می شود، نمی تواند انتظارات مشتری را برآورد کند (طالقانی و اسماعیل پور، ۱۳۹۲). مهندسی مجدد معمولاً در پی هزینه یابی هدف رخ می دهد تا با حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده (شناسایی شده در

مرحله، نسبتاً ساده است. بهای مواد و دستمزد به راحتی قابل شناسایی بوده و فرآیندهای تولیدی اساساً از طریق عملیات دستی کنترل می شد. نوآوری های کمی در فرآیندهای تولیدی وجود داشت.

مرحله دوم: تهیه اطلاعات در جهت برنامه ریزی و کنترل مدیریت

در دهه ۱۹۵۰ و ۱۹۶۴ تاکید حسابداری مدیریت بر روی تهیه اطلاعات برای فرآیندهای کنترل و برنامه ریزی تغییر یافت. آیفک مرحله دو حسابداری مدیریت را به عنوان فعالیت مدیریتی با استفاده از نقش کارکنان توصیف کرد. این مرحله با کارکنان واحد تجاری در ارتباط می باشد که مدیریت را مورد حمایت قرار می دهند. در این مرحله از تکنولوژی هایی همچون تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت استفاده می شود.

مرحله سوم: کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری

مرحله سوم تکامل حسابداری مدیریت در طول سال های ۱۹۶۵-۱۹۸۴ رکود اقتصادی در دهه ۱۹۷۰ باعث ایجاد شوک قیمت نفت شد و باعث افزایش رقابت جهانی در اوایل دهه ۱۹۸۰ شد که به نوعی باعث ایجاد تهدیدی در بازارهای غربی شد. در این راستا، به دلیل توسعه تکنولوژی های زیادی که اتفاق افتاد، رقابت شدیدی در بازار ایجاد شد و در این مرحله، طراحی، نگهداری و تفسیر سیستم های اطلاعاتی اهمیت بسزایی در مدیریت داشت. در این راستا، در جهت مقابله با این رقابت شدید، تکنیک های تولیدی و مدیریتی جدیدی مورد هدف قرار گرفت و به طور همزمان تکنیک های کنترل بها که اغلب از طریق کاهش اتلاف منابع صورت می گرفت، به کار گرفته می شد.

مرحله چهارم: ایجاد ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع

مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت در طول سال های بعد از سال ۱۹۸۵ به وجود آمد. در دهه ۱۹۹۰ صنعت جهانی با تکنولوژی فرآیندی و تولیدی بی نظیری مواجه شد. برای مثال، توسعه گسترده اینترنت و تکنولوژی های مرتبط با آن همانند تجارت

دوم، انگیزه شرکت‌هایی که تمایل دارند با انجام تقلب و اشتباه، انتظارات و پیش بینی‌های بازار را برآورده سازند. گروه سوم، انگیزه ناشی از برخی قراردادهای است مانند قراردادهای پاداش وابسته به ارزش سهام و عملکرد (پالمروس و اسکولز، ۲۰۰۴). در حالیکه ممکن است که دلایل تجدید ارائه ناشی از انگیزه‌های فرصت طلبانه نباشد این موضوع توسط بادرچر و همکاران (۲۰۱۲) بدین صورت تبیین شده است که بسیاری از قوانینی که مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری می‌باشد، برای مدیران آزادی عمل بیشتری را در انتخاب تکنیک‌ها و برآوردها فراهم می‌کند. تجدید ارائه‌های که ناشی از انتخاب روش‌هایی که در حوزه خاکستری اصول پذیرفته شده حسابداری قرار می‌گیرند اغلب به عنوان کاربرد اشتباه اصول یا خطا در بکارگیری اصول شناخته می‌شوند که آنان انگیزه‌های غیرفرصت طلبانه می‌نامیم.

۲-۳- رابطه تئوریک بین متغیرها

یکی از نخستین تحقیقات انجام شده در بررسی رابطه بین حسابداری مدیریت و عملکرد مالی، تحقیق کلامر (۱۹۷۳) بود که رابطه معنی‌داری بین بودجه بندی سرمایه‌ای و عملکرد مالی را نشان نمی‌دهد. پس از آن پادونگ سیتی (۲۰۰۳) در پژوهشی با عنوان نقش حسابداری مدیریت در اقتصاد کشورهای نو ظهور، با استفاده از اطلاعات ۷۰ شرکت بورسی کشور تایلند، تغییرات چشم‌گیری را در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت و نیز منافع کسب شده از شیوه‌های حسابداری مدیریت را بیان کرد. همچنین آنان دریافتند رابطه مثبتی بین منافع کسب شده از اجرای ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد مالی شرکت‌ها وجود دارد.

همچنین طبق فلسفه مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت از منظر آیفک، هر چه مراحل تکامل بالاتر می‌رود شرکت‌ها به دنبال کاهش اتلاف منابع و ایجاد ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع و بهبود عملکرد شرکت هستند. در نتیجه شرکت‌های بهره‌مند از ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت در

هزینه یابی بر مبنای فعالیت) یا برون سپاری برخی فعالیت‌ها و نظایر آن، شرکت را در دستیابی به میزان هزینه هدف از پیش تعیین شده یاری رساند (نیکبخت و دیانته دیلمی، ۱۳۹۱). هزینه یابی چرخه عمر یک تکنیک مدیریتی است که به منظور شناسایی و نظارت بر هزینه‌های یک محصول در سراسر چرخه عمر محصول به کار می‌رود (نیکبخت و دیانته دیلمی، ۱۳۹۱).

۲-۲- انگیزه‌های تجدیدارائه

به دلیل توجه خاص سرمایه‌گذاران به رقم سود که عامل مهمی در تصمیم‌گیری است، این نوع پژوهش‌ها از جنبه رفتاری اهمیت خاص خود را دارند. یک عامل بنیادی در آزمون مدیریت سود شرکت‌ها، تخمین عامل اختیار و اعمال نظر مدیران در انتخاب روش‌های پذیرفته شده حسابداری در تعیین سود است که در نتیجه آن کیفیت سود تحت تاثیر قرار گیرد و زمینه تجدید ارائه صورت‌های مالی را فراهم نماید (دجو، ۲۰۱۱).

مدیران شرکت‌ها انگیزه‌های متعددی برای تجدیدارائه صورت‌های مالی دارند، قدرت سودآوری ضعیف، پایین بودن کیفیت سود، درجه اهرم بالا، کوچک بودن اندازه شرکت و پایین بودن ارزش شرکت، احتمال وقوع ارائه مجدد صورتهای مالی را تاحد زیادی افزایش می‌دهند (زیانگ، ۲۰۰۶).

با توجه به تعدد تجدید ارائه بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (ثقفی و جمالپوریان، ۱۳۸۹)، مسئله انگیزه‌های تجدید ارائه اهمیت زیادی پیدا می‌کند. اغلب، از دیدگاه پژوهشگران، انگیزه‌های تجدید ارائه در دو قالب انگیزه‌های فرصت‌طلبانه و انگیزه‌های غیرفرصت‌طلبانه تقسیم می‌شوند. انگیزه‌های فرصت‌طلبانه در قالب ۳ گروه طبقه بندی شده اند که عبارت اند از: گروه نخست، انگیزه شرکت‌هایی که دارای مشکل سودآوری و نقدینگی کم می‌باشند. این شرکت‌ها تمایل بیشتری دارند تا با انجام اقدامات متقلبانه و مرتکب شدن اشتباه نتایج مالی خود را بهبود بخشند. گروه

مدیران کمک کنند تا حاشیه سود را دقیقتر پیش بینی کنند و به تجزیه و تحلیل رضایت مشتریان بپردازند. ایادی و آفس (۲۰۱۴) در تحقیقی به بررسی تاثیر عوامل محیطی بر استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت پرداخته اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که عدم اطمینان محیطی تاثیر معنی داری بر میزان استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت دارد. بعلاوه عدم اطمینان محیطی به واسطه سودمندی ابزارهای حسابداری مدیریت، تاثیر مثبت بر عملکرد شرکت‌ها دارد.

دیانتی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی پرداختند. آنان پس از تجزیه و تحلیل ۴۸ پرسش نامه تکمیل شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دریافتند که بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر شاخص ارزش افزوده اقتصادی مثبت و معنی دار است.

مهرانی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر اعمال استراتژی‌های انتخابی شرکت‌ها (استراتژی مدیریت هزینه و استراتژی تمایز در محصول بر عملکرد مالی) پرداختند. آنها بیان کردند شرکت‌هایی که استراتژی مدیریت هزینه را پذیرفته اند، از طریق قیمت تمام شده پایین تر نسبت به رقبای خود، قادر خواهند بود سهم بازار خود را افزایش دهند و از سوی دیگر شرکت‌هایی که استراتژی تمایز محصول را به کار می‌گیرند می‌توانند از طریق فراهم کردن محصولاتی که کیفیت منحصر به فردی داشته به مزیت رقابتی دست یابند. نتایج پژوهش مذکور نشان داد که اعمال استراتژی‌های انتخابی بر عملکرد مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر دارد.

دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله‌ای اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که هر چه شرکت‌ها از ابزارهای مدیریت مراحل تکامل حسابداری مدیریت بالاتر استفاده می‌کنند، سود عملیاتی آنها نیز بیشتر می‌شود؛ البته در این مورد استثنایی نیز وجود دارد که شرکت‌هایی که از

تحقق پیش بینی‌های شرکت، سودآوری، رشد شرکت موفق‌تر هستند. (دیانتی و همکاران، ۱۳۹۵). این درحالی است که تجدیدارائه، مورد اعتماد بودن گزارشگری مالی شرکت را با بی‌اطمینانی روبه‌رو می‌کند زیرا تجدیدارائه، سرمایه‌گذاران را از این امر آگاه می‌کند که آنها از اطلاعات نادرستی درباره عملکرد شرکت استفاده می‌کرده‌اند. (کارپف و همکاران، ۲۰۰۸)

همچنین پالمروس و همکاران (۲۰۰۴) معتقدند که کاهش زیاد ارزش بازار بلافاصله پس از تجدیدارائه صورت‌های مالی به چند عامل زیر نسبت داده می‌شود: (۱) تجدیدنظر درباره انتظارات از سودهای گذشته و پیش‌بینی شده آینده،

(۲) تجدیدنظر درباره انتظارات از چشم انداز رشد شرکت،

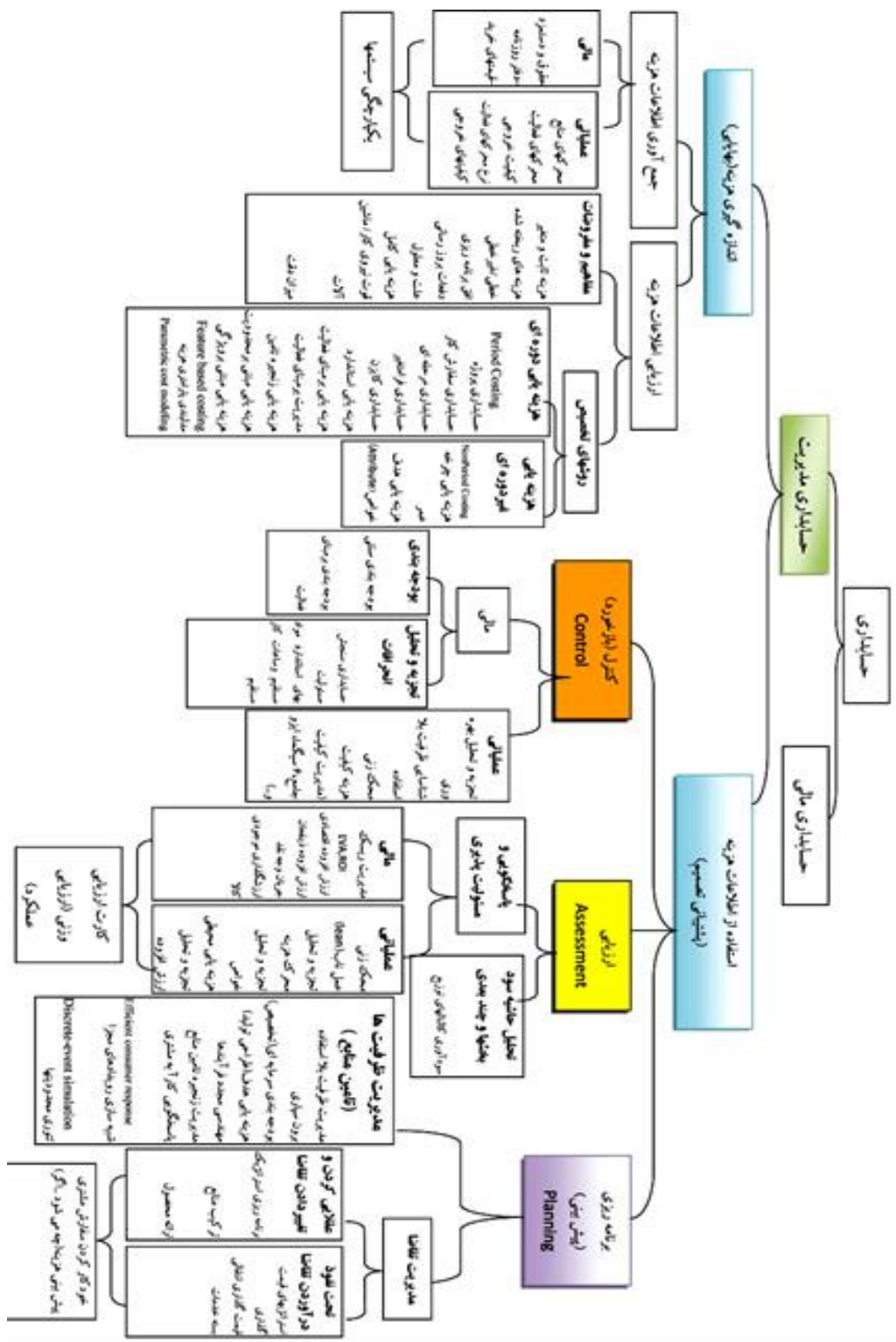
(۳) ارزیابی مجدد از صداقت مدیران و تجدید نظر ادراک از کیفیت گزارشگری مالی شرکت.

با توجه به مباحث مطروحه می‌توان ادعا کرد که شرکت‌هایی که از ابزارهای پیشرفته مدیریت هزینه استفاده می‌کنند به دلیل توانایی بالا در خلق فعالیت‌های باارزش و تحقق پیش‌بینی‌های شرکت، کمتر به گزارشگری متقلبانه (اشتباهات عمدی) روی می‌آورند و احتمالاً تجدیدارائه‌ها ناشی از اصلاح اشتباهات می‌باشد.

۲-۴- پیشینه پژوهش

کی و ماترلی (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه تصمیمات هزینه‌یابی بر مبنای هدف را می‌توان توسط تولید و وابستگی آن به محصول تحت تاثیر قرار داد و به این نتیجه رسیدند که کاهش هزینه محصول نمی‌تواند به طور مستقل از سایر گزینه‌های مربوط به تولید، مانند ترکیب محصول، ظرفیت، قیمت در حضور محصول و وابستگی تولید تعیین شود. امل بن (۲۰۱۲) نیز در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداخت که استفاده مدیریت ارزش و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با یکدیگر می‌تواند به

ابزارهای مدیریت هزینه مرحله تکامل دوم حسابداری مدیریت استفاده می کنند نسبت به شرکت هایی که از ابزارهای مدیریت هزینه مرحله مراحل سوم و چهارم استفاده می کنند سود عملیاتی بالاتری دارند.



شکل ۱- حیطه وظایف و نقش های حسابداری مدیریت

مدل بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) به اطلاعات سود واقعی سال ۱۳۹۳، سود تجدید ارائه شده سال ۱۳۹۳، سودهای پیش بینی شده سال ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴، سود واقعی سال ۱۳۹۴ نیاز است که از اطلاعات صورت‌های مالی سال های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ شرکت‌های عضو نمونه استخراج می‌شوند.

پرسشنامه تحقیق جهت ارزیابی وضعیت بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت برای کلیه شرکت‌ها ارسال شد که با پیگیری‌های مکرر ۶۰ پرسشنامه توسط بخش حسابداری شرکت‌ها تکمیل و برگشت داده شد.

درخصوص ارزیابی وضعیت بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، از پرسشنامه تعدیل شده مبتنی بر تحقیق حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) استفاده شده است. در گام بعدی با طبقه بندی اطلاعات استخراج شده از پرسش نامه های تکمیلی، براساس ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده در شرکتها آنها را در مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت طبقه بندی نمودیم. نگاره (۲) طبقه بندی ابزارهای حسابداری مدیریت در مراحل تکامل را نشان می دهد. در گام سوم اطلاعات تجدید ارائه شرکت های عضو نمونه را با مراجعه به صورت های مالی منتشره شرکت ها در سامانه جامع اطلاع رسانی ناشران اوراق بهادار (کدال) و نرم افزار رهاورد نوین استخراج نمودیم و در گام آخر با استفاده از نرم افزار spss به تحلیل استنباطی فرضیه تحقیق پرداخته ایم.

۳-۱- روش طبقه بندی انگیزه های تجدید ارائه

بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) به معرفی و تبیین مدلی برای شناسایی رفتارهای فرصت طلبانه در گزارشگری مالی شرکت‌ها بر اساس مقایسه رقم سود اولیه و سود تجدید ارائه شده نمودند، آنها شرکت‌ها را به دو دسته شرکت‌هایی که با هدف افزایش سود رفتار گزارشگری مالی فرصت طلبانه داشته‌اند، و شرکت‌هایی که با هدف کاهش سود اقدام به گزارشگری مالی فرصت طلبانه می‌نمودند، تقسیم می‌نماید.

کمالی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیق خود با استفاده از مدل بادر تچر (۲۰۱۲) اثر تجدید ارائه صورت‌های مالی و نوع آن (فرصت طلبانه و غیرفرصت طلبانه) بر رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. همچنین نتایج حاکی از تاثیر نوع تجدید ارائه فارغ از انگیزه های تجدید ارائه بر نرخ رشد تامین مالی خارجی شرکتها بود.

سپاسی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی تاثیر توانایی مدیریت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی با تاکید بر انگیزه‌های فرصت طلبانه را بررسی کردند، نتایج نشان می دهد که تعداد ۸۵۱ تجدید ارائه در حد فاصل سال های ۱۳۸۱-۱۳۹۱ در صورت های مالی رخ داده است که در این بین تعداد ۷۳۲ تجدید ارائه ها یعنی ۸۶٪) از نوع غیر فرصت طلبانه است که ۵۴۵ تجدید ارائه (یعنی ۷۴٪) از نوع غیرفرصت طلبانه افزایشی است. همچنین آنان دریافتند که فقط هنگامی بین توانایی مدیریت با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد که نوع رفتار، فرصت طلبانه باشد و در انواع مختلف رفتار غیر فرصت طلبانه (غیر فرصت طلبانه افزایشی و غیر فرصت طلبانه کاهش) رابطه معنی داری وجود ندارد.

حاجیها و خراط زاده (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان بررسی رابطه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و شاخص‌های مالی ارزیابی عملکرد انجام دادند. شاخص‌های مالی مذکور عبارتند از بازده دارایی ها ، بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش. براساس نتایج بدست آمده در این تحقیق میان شاخص بازده دارایی ها و کاربرد از نوآوری‌های حسابداری مدیریت رابطه معنا داری وجود دارد. البته این رابطه میان بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش با کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت وجود ندارد.

۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که اطلاعات آن ها برای سال ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ در دسترس باشد. برای تفکیک انگیزه‌های تجدید ارائه براساس

سود اولیه و هم سود تجدید ارائه شده، هر دو، کمتر از رقم سود پیش بینی شده بوده‌اند.

از دیدگاه بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) شرکتی در زمره شرکت‌های برخوردار از رفتار فرصت‌طلبانه با هدف کاهش سود قرار می‌گیرد که همزمان شرایط زیر در رابطه با آن مصداق داشته باشد:

$$RI_{it} > 2 \quad OI_{it} < MFit_{it} \quad (۴)$$

$$Adj_IBES_Actual_{it} > 1 \quad MFit_{it} > 1 \quad 2 \quad IBES_Actual_{it} > 1 \quad (۵)$$

در روابط بالا $MFit_{t+1}$ آخرین پیش‌بینی سود توسط مدیران برای سال $t+1$ است که قبل از انتشار صورت‌های مالی سال t است، $IBES_Actual_{t+1}$ سود واقعی مربوط به سال $t+1$ و همچنین $Adj_IBES_Actual_{t+1}$ برابر با سود واقعی سال $t+1$ که با توجه به مدیریت سود در سال t تعدیل شده است (یعنی سود واقعی سال $t+1$ به اضافه سود تجدید ارائه شده سال t ، منهای سود اولیه سال t). با استفاده از این تعدیل، سودهایی محاسبه می‌شوند، که می‌بایست در سال t گزارش می‌شد ولی شرکت آن‌ها را گزارش نکرده و مدیریت سود کاهشی شده است در خصوص شرکت‌هایی که رفتار فرصت‌طلبانه ایشان به قصد کاهش سود گزارش شده در دوره جاری مجال بروز می‌یابد، تاثیری که بروز این رفتارها بر گزارش سود در دوره آتی و تحقق سود پیش بینی شده آن دوره دارد، عامل مهمی در تشخیص فرصت‌طلبانه بودن یا نبودن رفتار گزارش‌گرایی مالی شرکت به شمار می‌رود.

از دیدگاه بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) چنانچه شرایط زیر برای شرکتی برقرار باشد نمی‌توان آن شرکت را در زمره شرکت‌هایی که رفتار فرصت‌طلبانه داشته‌اند قلمداد نمود:

$$RI_{it} > 2 \quad MFit_{it} > 2 \quad OI_{it} < 2 \quad (۶)$$

به اعتقاد ایشان همواره ترجیح زمانی و مطلوبیت مدیران به شکلی است که تمایل دارند در صورت امکان پیش‌بینی‌های انجام شده را در اولین فرصت زمانی ممکن محقق سازند. بنابراین هنگامی که امکان محقق ساختن پیش‌بینی‌ها در دوره جاری وجود داشته باشند

شرکت‌هایی که با هدف افزایش سود رفتار گزارش‌گرایی مالی فرصت‌طلبانه داشته‌اند در صورتی در طبقه شرکت‌های دارای رفتار فرصت‌طلبانه قرار می‌گیرند که ارایه رقم اولیه سود توسط ایشان منجر به دستیابی آن‌ها به پیش‌بینی‌های انجام شده در رابطه با سودشان شده باشد و ارائه این رقم توسط ایشان نشانگر آن باشد که مبالغ پیش‌بینی شده قابل حصول نبوده‌اند. به زبان ریاضی اگر رقم سود اولیه (OI) شرکت از رقم سود تجدید ارائه شده (RI) آن بیشتر باشد، آنگاه چنانچه سود اولیه بیشتر از سود پیش‌بینی شده (MF) و سود تجدید ارائه شده کمتر از سود پیش‌بینی شده (MF) باشد، آن شرکت در زمره شرکت‌های قرار می‌گیرد که در گزارش‌گرایی مالی خویش رفتار فرصت‌طلبانه داشته است. سود پیش‌بینی شده از حاصلضرب EPS پیش‌بینی شده در تعداد سهام پایان دوره محاسبه می‌گردد.

$$OI_{it} < 2 \quad MFit_{it} > 2 \quad RI_{it} > 2 \quad (۱)$$

برای شرکت‌هایی که با انگیزه افزایش سود اقدام به سوء استفاده از انعطاف پذیری که گزارش‌گرایی مالی در اختیار ایشان قرار می‌دهد، کرده‌اند می‌توان دو حالت دیگر نیز در نظر گرفت که در هر دوی این حالت‌ها با وجود بیشتر بودن مبلغ سود اولیه از سود تجدید ارائه شده، شرکت به عنوان عضوی از مجموعه شرکت‌هایی که رفتار فرصت‌طلبانه از خود بروز داده‌اند، طبقه بندی نمی‌شود.

$$OI_{it} > 2 \quad RI_{it} > 2 \quad MFit_{it} > 2 \quad (۲)$$

$$MFit_{it} > 2 \quad OI_{it} > 2 \quad RI_{it} > 2 \quad (۳)$$

در هر دوی این حالت‌ها با وجودی که رقم سود اولیه از رقم سود تجدید ارائه شده بیشتر است، اما تلاش شرکت برای سوء استفاده از انعطاف پذیری و قدرت انتخابی که برای گزارش‌گرایی مالی در دسترس بوده، از منظر حصول پیش‌بینی‌ها بی‌تاثیر باقیمانده است. رابطه (۲) نشانگر آن است که هم سود اولیه و هم سود تجدید ارائه شده، هر دو، بیشتر از رقم سود پیش‌بینی شده بوده‌اند و رابطه (۳) نشانگر آن است که هم

هر حال هیچ‌کدام از این حالت‌ها نشانگر بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه در گزارشگری مالی نیستند. در نگاره شماره (۱) خلاصه روش انتخاب نمونه فرصت‌طلبانه و غیرفرصت‌طلبانه در حالت‌های افزایشی و کاهش‌ی به شرح زیر ارائه گردیده است

تمام تلاش خویش را معطوف به ارائه گزارشی می‌نمایند که نشانگر این امر باشد. در این وضعیت تنها در صورتی که مدیریت شرکت از برخی واقعیات موجود غافل مانده یا در کاربرد اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری دچار اشتباه شود، ممکن است سود تجدید ارائه شده بیش از سود اولیه گزارش شود که در

نگاره شماره ۱- روش انتخاب نمونه فرصت‌طلبانه و غیرفرصت‌طلبانه

پیش شرط افزایشی		
	<i>Olit1 MFit</i>	<i>Olit\$ MFit</i>
<i>MFit2 Rlit</i>	غیر فرصت‌طلبانه	فرصت‌طلبانه
<i>MFit1 Rlit</i>	غیرممکن	غیر فرصت‌طلبانه
پیش شرط کاهش‌ی		
	<i>Olit1 MFit</i>	<i>Olit\$ MFit</i>
<i>MFit2 Rlit</i>	۱. <i>Rlit2 Olit\$ MFit</i> ۲. <i>Adj_IBES_Actual \$ MF 2 IBES_Actual</i> فرصت‌طلبانه و چنانچه حداقل یکی از شرایط ۱ و ۲ برقرار نباشد غیر فرصت‌طلبانه	غیرممکن
<i>MFit1 Rlit</i>	غیر فرصت‌طلبانه	۱. <i>Rlit2 Olit\$ MFit</i> ۲. <i>Adj_IBES_Actual \$ MF 2 IBES_Actual</i> فرصت‌طلبانه و چنانچه حداقل یکی از شرایط ۱ و ۲ برقرار نباشد غیر فرصت‌طلبانه

منبع: بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲)

نگاره ۲- ابزارهای حسابداری مدیریت مربوط به هر یک مراحل تکامل حسابداری مدیریت

ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله سوم	ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله اول
بودجه بندی بر مبنای صفر	تجزیه - تحلیل صورت ترانزنامه، سودوزیان
برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد
برنامه ریزی مواد (MRP)	تجزیه و تحلیل نسبت های مالی
تعیین مقدار بهینه سفارش موجودی (EOQ)	تجزیه و تحلیل انحرافات
رگرسون چندگانه	بودجه بندی وجوه نقد
ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله چهارم	بهایابی سفارش کار / دسته محصول
کارت ارزیابی متوازن	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)
تکنیک کمی سازی	ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله دوم
بهایابی هدف	بهایابی استاندارد
ارزش افزوده اقتصادی (EVA)	بودجه بندی سالانه
تراز سنجی	بودجه بندی انعطاف پذیر
مدیریت کیفیت جامع (TQM)	بهایابی مرحله ای
بهایابی کایزن	قیمت گذاری انتقالی
تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول	تجزیه و تحلیل بها - حجم - سود (CVP)
تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	بهایابی مستقیم
تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری	بهایابی جذبی
بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت	تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر
سیستم اقدام به هنگام	فنون بودجه بندی سرمایه ای
	تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت
	هزینه یابی فرآیندها
	برنامه ریزی استراتژیک مدون

منبع: حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)

۳-۲- متغیرهای کنترلی

در این پژوهش ۲ متغیر کیفیت حسابرسی و انگیزه های مالیاتی که به صورت بالقوه بر تجدید ارائه صورت های مالی موثراند، به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده اند.

کیفیت حسابرسی: دفوند و جیامبالو (۱۹۹۱) اعلام می کنند که شرکت های حسابرسی بزرگتر، منفعت اقتصادی بیشتری را در تضمین این نکته کسب می نمایند که صورت های مالی فاقد خطاهای عینی هستند. در این پژوهش از نوع حسابرسی به عنوان شاخصی از کیفیت حسابرسی و به صورت متغیر دوجوهی استفاده شده است، که شامل احتمال انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان شاخصی از کیفیت و احتمال انتخاب سایر موسسات حسابرسی است. به این صورت که اگر حسابرسی شرکت سازمان حسابرسی باشد، برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر می باشد.

انگیزه های مالیاتی: مدیران همواره در پی حداقل سازی نرخ موثر مالیاتی در بلند مدت در راستای مدیریت مالیات بوده اند. چنانچه مدیر بتواند نرخ موثر مالیات را در بلند مدت کاهش داده و مالیات کمتری پرداخت کند، مالیات را مدیریت کرده است. در غالب تحقیقات صورت گرفته از نرخ موثر مالیاتی به عنوان معیاری برای سنجش انگیزه های مدیریت مالیات استفاده شده است (بیوسلینک و دلوف، ۲۰۰۶). در این پژوهش به پیروی از کیم و لیمپافایوم (۱۹۹۸) نرخ موثر مالیاتی از تقسیم هزینه مالیات ابرازی بر سود عملیاتی محاسبه شده است.

۴- یافته های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی پژوهش

در آمار توصیفی با استفاده از نرم افزار Excel مواردی از جمله جنسیت، مدت زمان اشتغال فرد شاغل در واحدهای حسابداری، رشته تحصیلی، سن پاسخگو، وجود پست سازمانی به عنوان حسابداری مدیریت یا حسابدار صنعتی افراد در نگاره (۳) بررسی شده است. در ارتباط با مدت زمان اشتغال حدود ۵۳٪ از افراد پاسخ دهنده زیر ۱۰ سال سابقه داشته اند و

۴۷٪ بالای ۱۰ سال سابقه دارند. در رابطه با رشته تحصیلی افراد روسای واحد حسابداری شرکت ها، شواهد جمع آوری شده نشان می دهد که رشته تحصیلی برای ۹ شرکت رشته اقتصاد، ۱۲ شرکت رشته مدیریت مالی و ۳۳ شرکت رشته حسابداری و ۳ شرکت رشته سایر گرایشات مدیریت می باشد. ۲۲٪ از شرکت ها دارای پست سازمانی حسابداری مدیریت یا حسابداری صنعتی هستند و متاسفانه ۷۸٪ از آنها دارای این پست نیستند. در رابطه با میزان استفاده های که از ابزارهای حسابداری مدیریت توسط شرکت های منتخب می شود، با توجه به تعداد شرکتی که از این ابزارها استفاده می کنند به همراه درصد این شرکت ها، در نگاره (۴) آمده است. شواهد نشان می دهد که از ابزارهای مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت (تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، بودجه بندی و نسبت های مالی و ...) بیشتر استفاده می شود. در حالی که از ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت استفاده کمی می شود مثل بهایابی هدف تنها ۵٪ استفاده می شود.

همچنین آمار توصیفی تجدیدارائه صورت های مالی و انگیزه های تجدید ارائه شرکت های نمونه به تفکیک مراحل تکامل در نگاره (۵) آمده است. از مجموع شرکت های نمونه ۶ شرکت صورت های مالی عملکرد سال ۱۳۹۴ خود را تجدید ارائه نکرده اند که ۳ شرکت در مرحله ۴ تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت قرار دارند و ۵۴ شرکت صورت های مالی خود را تجدید ارائه کرده اند. که در این بین ۲۰ شرکت (یعنی ۳۷٪) با اهداف فرصت طلبانه اقدام به تجدید ارائه نموده اند و ۳۴ شرکت (یعنی ۶۳٪) انگیزه های غیرفرصت طلبانه را در تجدید ارائه هایشان دنبال کرده اند، همچنین ۱۰۰٪ شرکت های که در مرحله اول تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت هستند، صورت های مالی خود را تجدید ارائه کرده اند که ۴۱٪ از شرکت ها (یعنی ۷ شرکت) به دلیل عدم تحقق پیش بینی عملکرد شرکت یعنی $(Olit\$ MFit2 Rlit)$ از انگیزه های فرصت طلبانه افزایشی در تجدید ارائه استفاده کرده اند و ۵۹٪ از شرکت ها (یعنی ۱۰ شرکت)

تجدیدارائه صورت‌های مالی خود می‌کنند یا حداقل با احتمال کمتری اقدام به تجدید ارائه از نوع فرصت طلبانه می‌نمایند. همچنین نتایج حاصل از بررسی رابطه بین نرخ موثر مالیاتی و تجدیدارائه حاکی از رابطه معکوس و معنادار (مقدار آماره $t=2/413$) در سطح اطمینان ۹۵٪ بین این دو متغیر است. یعنی در شرکت‌های که مدیر در جهت مدیریت مالیات در پی کاهش نرخ موثر مالیاتی می‌باشد، اجتناب از پرداخت مالیات، افزایش در تجدیدارائه صورت‌های مالی را در پی دارد و پایین بودن نرخ موثر مالیاتی را می‌توان یکی از علائم تجدیدارائه های فرصت طلبانه دانست. سایر اطلاعات تکمیلی آمار توصیفی متغیرهای کنترلی در نگاره (۶) ارائه شده است.

نگاره ۳- اطلاعات جمعیت شناختی حسابداران

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۴۲	۷۰
	زن	۱۸	۳۰
سن	بین ۲۵ تا ۴۰ سال	۲۷	۴۵
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۹	۳۲
	بالاتر از ۵۰ سال	۱۴	۲۳
میزان تجربه کاری	زیر ۱۰ سال	۳۲	۵۳
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۵	۲۵
	بیش از ۲۰ سال	۱۳	۲۲
رشته تحصیلی	اقتصاد	۱۱	۱۸
	مدیریت مالی	۱۳	۲۲
	حسابداری	۳۳	۵۵
	سایر گرایش های مدیریت	۳	۵
واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	دارای واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	۱۳	۲۲
	فاقد واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	۴۷	۷۸

منبع: یافته های پژوهشگر

به دلیل اصلاح اشتباهات در تجدید ارائه‌ها انگیزه غیرفرصت طلبانه افزایشی داشته‌اند. در بین شرکت‌های مرحله دوم تکامل، ۲ شرکت با انتقال بخشی از سود دوره جاری به دوره بعد عدم تحقق پیش بینی سود سال آتی را جبران نموده‌اند و ۹ شرکت اقدام به گزارش سود بالاتر از پیش بینی (هموارسازی واقعی) نموده‌اند. این در حالی است که ۱۱ شرکت با هدف اصلاح اشتباهات در تجدیدارائه‌ها انگیزه غیرفرصت طلبانه داشته‌اند.

۹۰٪ از شرکت‌ها (یعنی ۹ شرکت) که در مرحله سوم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت طبقه بندی شده‌اند اقدام به تجدید ارائه غیرفرصت طلبانه به دلیل اصلاح اشتباهات نموده‌اند و تنها ۱ شرکت رفتار سود غیرواقع بیشتر از پیش بینی بوده است. این در حالی است که ۳۷٪ از شرکت‌های (یعنی ۳ شرکت) که در مرحله چهارم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت قرار دارند صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه ننموده‌اند و ۸۰٪ از شرکت‌ها (یعنی ۴ شرکت) اقدام به تجدیدارائه غیرفرصت طلبانه به دلیل اصلاح اشتباهات نموده‌اند و تنها ۱ شرکت رفتار فرصت طلبانه داشته است. همچنین در نمودار (۱) به تفکیک مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت فراوانی انگیزه‌های تجدید ارائه آمده است.

آمار توصیفی و نتایج حاصل از آزمون t متغیرهای کنترل در نگاره (۶) نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ بین متغیرهای جنسیت، رشته تحصیلی و تجربه کاری با تجدید ارائه صورت‌های مالی رابطه معناداری وجود ندارد زیرا سطح معنی‌داری این متغیرها بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. مقدار آماره t بین اندازه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی برابر $2/357$ - است که بیشتر از مقدار آماره $1/96$ در سطح خطای ۰/۰۵ است و حاکی از رابطه معکوس و معنی‌دار بین اندازه حسابرسی و تجدید ارائه است. این بدان معناست که شرکت‌های که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شوند با احتمال کمتری اقدام به

نگاره ۴ - فراوانی استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت

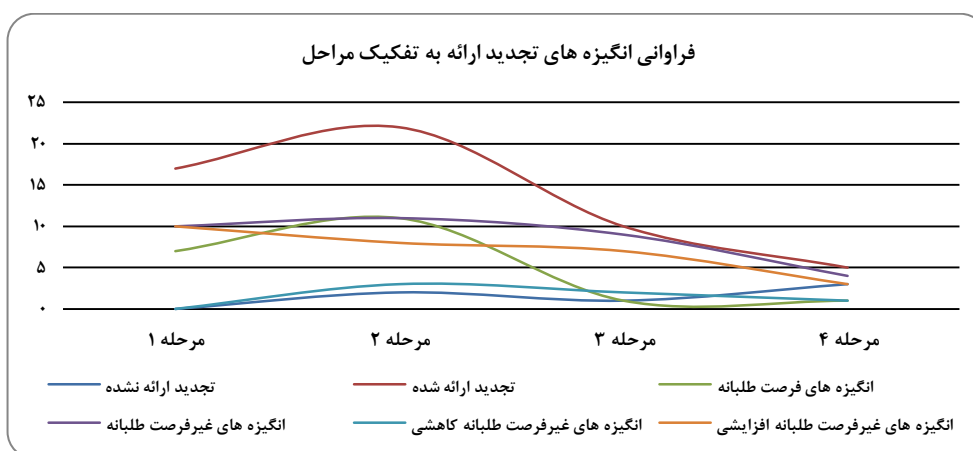
درصد شرکت‌های استفاده کننده	تعداد شرکت‌های استفاده کننده	ابزارهای حسابداری مدیریت
۱۰۰	۶۰	تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه
۱۰۰	۶۰	تجزیه و تحلیل نسبت های مالی
۸۸	۵۳	بودجه بندی سالانه
۸۵	۵۱	تجزیه و تحلیل انحرافات
۸۷	۵۲	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد
۸۱	۴۹	تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر
۷۸	۴۷	تجزیه و تحلیل بها حجم سود و نقطه سر به سر
۷۲	۴۳	بودجه بندی وجوه نقد
۶۷	۴۰	بهایابی جذبی
۶۳	۳۸	فنون بودجه بندی سرمایه ای (دوره ای بازگشت، IRR، NPV)
۵۵	۳۳	برنامه ریزی استراتژیک مدون
۴۸	۲۹	بودجه بندی انعطاف پذیر
۴۵	۲۷	تجزیه و تحلیل آماری
۴۳	۲۶	تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت
۴۰	۲۴	بهایابی مستقیم
۴۰	۲۴	بهایابی سفارش کار
۳۰	۱۸	تعیین بهینه ترین مقدار سفارش موجودی (EOQ)
۳۲	۱۹	بهایابی استاندارد
۲۵	۱۵	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۱۷	۱۰	برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)
۱۳	۸	برنامه ریزی مواد (MRP)
۱۲	۷	هزینه یابی فرآیندها
۸	۵	قیمت گذاری انتقالی
۸	۵	تکنیک کمی سازی
۲۳	۱۴	بهایابی مرحله ای
۲۲	۱۳	تجزیه و تحلیل چرخه عمر
۱۷	۱۰	تراز سنجی
۱۷	۱۰	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۱۷	۱۰	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)
۱۲	۷	بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۱۰	۶	بهایابی کابین
۸	۵	سیستم اقدام به هنگام
۸	۵	مدیریت کیفیت جامع
۷	۴	رگرسیون چندگانه
۵	۳	ارزش افزوده اقتصادی
۵	۳	بهایابی هدف
۳	۲	بودجه بندی بر مبنای صفر

منبع: یافته های پژوهشگر

نگاره ۵- آمار توصیفی انگیزه های تجدید ارائه

مراحل	حجم کل نمونه	تجدید ارائه نشده	تجدید ارائه شده				
			تعداد کل تجدید ارائه		فرصت طلبانه		غیر فرصت طلبانه
			افزایشی	کاهشی	افزایشی	کاهشی	کاهشی
مرحله اول	۱۷	۰	۱۷	۷	۰	۱۰	
مرحله دوم	۲۴	۲	۲۲	۹	۲	۸	
مرحله سوم	۱۱	۱	۱۰	۱	۰	۷	
مرحله چهارم	۸	۳	۵	۱	۰	۳	
حجم نمونه	۶۰	۶	۵۴	۱۸	۲	۲۸	
						۳۴	

منبع: یافته های پژوهشگر



نمودار ۱- فراوانی انگیزه های تجدید ارائه به تفکیک مراحل تکامل

منبع: یافته های پژوهشگر

نگاره ۶- آمار توصیفی و نتایج حاصل از آزمون T متغیرهای کنترل

نوع گروه	تعداد نمونه	متغیرهای کنترلی																			
		کیفیت حساسی		جنسیت		نرخ موثر مالیاتی		تجربه کاری		رشته تحصیلی											
فرصت طلبانه	فرصت طلبانه	فرزوانی "۰"	فرزوانی "۱"	مرد	زنان	میانگین	انحراف معیار	زیر ۱۱ سال	بین ۱۱ تا ۲۰ سال	بالای ۲۰ سال	میانگین	اقتصاد	مدیریت	حسابداری	سایر	میانگین					
۲۰	۱۷	۰/۱۵	۳	۶	۱۴	۰/۷۰	۰/۱۲۲	۹	۷	۴	۰/۶۲	۳	۴	۱۳	۰	۰/۶۵					
تجدید ارائه شده	تجدید ارائه نشده	فرصت طلبانه	غیر فرصت طلبانه	جمع کل	تجدید ارائه شده	تجدید ارائه نشده	حجم کل نمونه										۳۴	۲۴	۵۴	۶	۶۰
		۸	۱۱	۳۳	۱۷	۰/۲۲	۰/۱۱۶	۲۰	۷	۷	۰/۵۱	۷	۸	۱۶	۳	۰/۴۷					
		۱۱	۱۷	۳۷	۱۷	۰/۲۶	۰/۱۰۹	۲۹	۱۴	۱۱	۰/۵۵	۱۰	۱۲	۲۹	۳	۰/۵۲					
		۵	۱	۵	۱	۰/۸۳	۰/۱۳۲	۳	۱	۲	۰/۶۲	۱	۱	۴	۰	۰/۶۶					
		۱۶	۱۸	۳۴	۱۸	۰/۲۷	۰/۱۱۲	۲۲	۱۵	۱۳	۰/۵۶	۱۱	۱۳	۲۳	۳	۰/۵۵					
آزمون I	مقدار آماره I	-۲/۳۵۷		۱/۷۲۲		-۲/۴۱۳		-۱/۱۹۵		۱/۲۷۷											
	سطح معنی داری	۰/۰۱۸۳		۰/۰۸۳		۰/۱۵۹		۰/۲۳۱		۰/۱۴۰۲											

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۲- تحلیل‌های استنباطی

در این بخش به تحلیل‌های استنباطی در راستای بررسی تأثیر درجه تکامل حسابداری مدیریت بر انگیزه-های تجدیدارائه شرکت‌ها می‌پردازیم. در گام اول، پایایی پرسش‌نامه بررسی شد، که با توجه به ضریب آلفای کرونباخ (۰/۷۴۶۹) پرسش‌نامه از سازگاری درونی برخوردار است. همچنین در رابطه با آزمون روایی پرسش‌نامه، لازم به ذکر است که پرسش‌نامه حاضر، در چندین تحقیق توسط محققین دیگری همچون حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) و دیانتی و همکاران (۱۳۹۳) استفاده شده و همچنین توسط اساتید خبره حسابداری نیز تایید شده است. جهت بررسی رابطه، ابتدا ابزارهای مورد استفاده شرکت‌ها را با توجه به طبقه بندی مراحل تکامل حسابداری مدیریت دسته بندی شده اند؛ براین اساس، ۷ تکنیک به عنوان تکنیک‌های مرحله تکامل اول، ۱۳ تکنیک مرحله دوم، ۶ تکنیک مرحله سوم و ۱۲ تکنیک نیز مربوط به مرحله چهارم تکامل می‌شود. با در نظر گرفتن اینکه یک شرکت در حال حاضر از آن تکنیک استفاده می‌شود یا نه؛ به ترتیب یک و صفر امتیاز می‌گیرد. بدین ترتیب در مورد استفاده از تکنیک‌ها نقطه وسط هر مرحله به عنوان نقطه ثقل تعریف شد، شرکت‌ها در هر مرحله ای باید حداقل از نصف ابزارهای آن مرحله استفاده کنند تا در آن مرحله طبقه بندی شوند. به عنوان مثال شرکت‌های در مرحله تکامل اول قرار می‌گیرند که حداقل امتیاز شرکت ۷ باشد. در خصوص نحوه امتیازبندی تجدیدارائه شرکت‌ها، بدین گونه عمل شده است. شرکت‌های که (صورت-۱) شرکت‌های که با به بررسی صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ برای عملکرد سال ۱۳۹۳ تجدیدارائه با انگیزه فرصت طلبانه داشته‌اند=۲، شرکت‌های که با توجه به بررسی صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ برای عملکرد سال ۱۳۹۳ تجدیدارائه با انگیزه غیر فرصت طلبانه داشته‌اند (=۳). برای بررسی فرضیه تحقیق از آزمون ناپارامتریک کروسکال والیس استفاده شده است. در آزمون

کروسکال-والیس، فرض‌های H_0 و H_1 برای بررسی فرضیات تحقیق آزمون زیر تعریف شده اند:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_K$$

$$H_1: \mu_i \neq \mu_j \quad i \neq j$$

فرض H_0 یعنی اختلاف معنی‌داری بین میانگین اعضای نمونه در گروه‌های مختلف وجود ندارد و فرض H_1 همان فرضیه تحقیق است. همچنین نحوه محاسبه شاخص آماری کروسکال-والیس بصورت زیر است:

$$H = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{j=1}^K \frac{R_j^2}{n_j} - 3(N+1)$$

که اجزای فرمول به صورت زیر می‌باشد:

K = مراحل تکامل حسابداری مدیریت

n_j = حجم نمونه در هر یک از مراحل تکامل حسابداری مدیریت

N = حجم کل نمونه

R_j = مجموع رتبه‌ها در هر یک از مرحله تکامل حسابداری مدیریت

۵- نتایج پژوهش

مقدار سطح معنی‌داری (Asymp.Sig) بدست آمده از آزمون کروسکال-والیس در نگاره (۸)، تفاوت معنی‌دار در انگیزه‌های تجدیدارائه در بین مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد زیرا مقدار سطح معنی‌داری بدست آمده (۰/۰۴۱) کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌باشد لذا فرض H_0 (برابری تجدیدارائه در بین مراحل تکامل حسابداری مدیریت) رد می‌شود و فرضیه تحقیق در سطح ۹۵٪ تایید می‌شود. نتایج میانگین رتبه‌ها نشان می‌دهد که هر چه در مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت بالاتر می‌رویم، شرکت‌ها تمایلی به تجدیدارائه صورت‌های مالی خود ندارند یا برای تجدیدارائه صورت‌های مالی خود انگیزه‌های غیرفرصت طلبانه دارند. بررسی اثر خطی متغیرها در نگاره (۷) نشان می‌دهد که بکارگیری ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت بر تجدیدارائه

کیفیت حسابرسی و نرخ موثر مالیاتی به روش حاصلضربی مشخص گردید که این متغیرها میزان تاثیر تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی را به میزان قابل توجهی تعدیل می‌کند یعنی از ۰/۱۳ به ۰/۲۹ افزایش یافته است و این نشان می‌دهد که شرکت‌های که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شوند و نرخ موثر مالیاتی بالاتری دارند؛ استفاده از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر حسابداری مدیریت، میزان تجدید ارائه را به میزان قابل توجهی کاهش می‌دهد.

صورت‌های مالی اثری منفی و معادل ۱۳٪ دارد، که با توجه به سطح معنی‌داری (۰/۰۱۹) با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت اثر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی اثری معنی‌دار و منفی است. استفاده از ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت می‌تواند تا ۱۲٪ تجدید ارائه صورت‌های مالی و انگیزه‌های آن را پیش بینی کند. در شکل (۲) با کنترل متغیرهای کیفیت حسابرسی و نرخ موثر مالیاتی میزان تاثیر تکامل مراحل ابزارهای حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی مورد توجه قرار گرفته است. با کنترل متغیرهای

نگاره ۷- اثر خطی اثرات متغیرهای تحقیق برای آزمون فرضیه

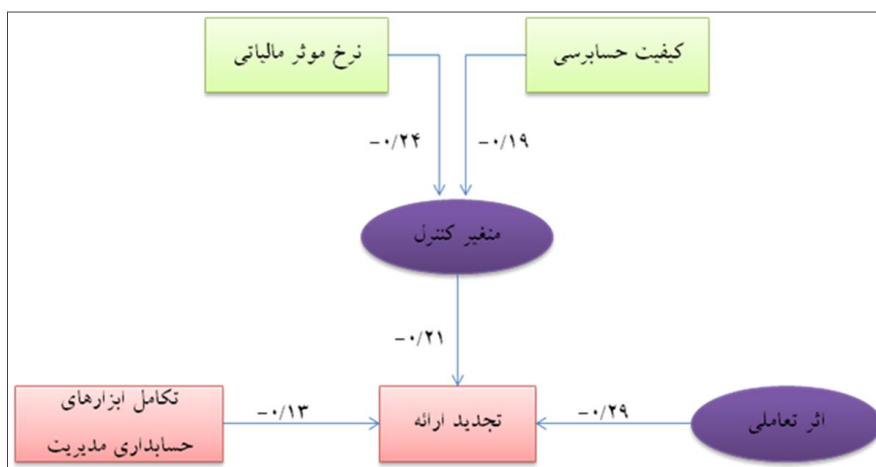
R ²	S.E.	p- value	t	بتا	اثر خطی مورد مطالعه
۰/۱۲	۰/۱۱۷	۰/۰۱۹	۲/۲۷	-۰/۱۳	ابزارهای حسابداری مدیریت ← تجدید ارائه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نگاره ۸- تحلیل مراحل تکامل حسابداری مدیریت با انگیزه‌های تجدید ارائه

میانگین رتبه‌ها		مراحل	
۲۴/۳۱		مرحله ۱: تعیین بها و کنترل مالی	
۳۱/۹۶		مرحله ۲: کنترل و برنامه ریزی	
۲۷/۵۳		مرحله ۳: کاهش اتلاف منابع	
۳۶/۰۷		مرحله ۴: خلق ارزش	
۳	درجه آزادی	۹/۵۴	Che-Square
۰/۰۴۱	Asymp.Sig		

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۲- ضرایب مدل تحقیق

۶- نتیجه گیری و بحث

نتایج بررسی تاثیر درجه تکامل یافتگی حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه صورت های مالی، بیانگر رابطه معکوس و معنی دار است. این بدان معناست که با بکارگیری ابزارهای مراحل تکامل بالاتر توسط شرکت ها حجم تجدید ارائه ها کاهش و نیز نوع انگیزه ها از فرصت طلبانه به سمت غیر فرصت طلبانه گرایش پیدا می کند به عبارت دیگر تجدید ارائه ها از هموار سازی واقعی به هموار سازی مصنوعی و کاربرد اشتباه استاندارد گرایش می یابد. نتایج تحقیق ما و نیز عبدالرحمن و همکاران (۲۰۰۴)، دیانتی و همکاران (۱۳۹۳) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) نشان می دهد که در ایران به دلیل عدم بکارگیری ابزارهای پیشرفته مراحل تکامل سوم و چهارم، شرکت ها غالباً در مرحله اول و دوم تکامل حسابداری مدیریت قرار دارند. همچنین بر طبق تقسیم بندی پروفیسور هون گرن از تکامل دانش حسابداری مدیریت، شرکت ها در ایران در مرحله واقعیت شرطی یعنی تعیین بهای تمام شده به شکل سنتی قرار دارند. لذا این شرکت ها در دنیای رقابت کنونی، در تحقق اهداف پیش بینی شده خود ناکام اند در نتیجه با انگیزه های فرصت طلبانه اقدامات به مدیریت سود و تجدید ارائه صورت های مالی خود می کنند تا بتوانند عملکرد شرکت را خوب جلوه دهند این درحالی است که شرکت های که موفق به تحقق پیش بینی ها شده اند تمایلی به تجدید ارائه صورت های مالی خود ندارند یا در نتیجه بکارگیری اشتباه استانداردهای حسابداری صورت های مالی خود را با انگیزه های غیرفرصت طلبانه تجدید ارائه می کنند. نتایج تحقیق ما نشان می دهد که ۱۰۰٪ شرکت های مرحله اول تکامل صورت های مالی خود را تجدید ارائه کرده اند این درحالی است که ۳۷٪ شرکت های مرحله چهارم تکامل صورت های مالی خود را تجدید ارائه نمی کنند. همچنین نتایج تحقیق ما نشان می دهد ۶۳٪ از شرکت ها در ایران با انگیزه های غیرفرصت طلبانه اقدام به تجدید ارائه صورتهای مالی می کنند که با نتایج سپاسی و همکاران (۱۳۹۴) در یک راستا است.

همچنین نتایج حاصل از متغیرهای کنترل کیفیت حسابرسی و نرخ موثر مالیاتی نشان می دهد که میزان تاثیر بکارگیری ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت بر تجدید ارائه به میزان زیادی تعدیل می شود. یعنی شرکت های که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می شوند از کنترل کیفیت کار بالاتری برخوردار بوده و رعایت استانداردها سخت گیرانه عمل نموده و بنابراین میزان تجدید ارائه کاهش می یابد که مطابق با نتایج فایلس و همکاران (۲۰۱۴) بوده است. بعلاوه آن شرکت های که در پی حداقل سازی نرخ موثر مالیاتی بوده اند انگیزه بالای برای مدیریت سود برای اهداف مالیاتی دارند و تمایل دارند مالیات کمتری را پرداخت کنند و در نتیجه تعداد تجدید ارائه ها در شرکت های با نرخ موثر مالیاتی پایین، بالاست که مطابق با نتایج تحقیقات (بیلوسلینگ و دلوف، ۲۰۰۶). نتایج کلی پژوهش نشان می دهد که با توجه به دلایل بالا اثر همزمانی ۲ متغیر کنترلی (کیفیت حسابرسی و نرخ موثر مالیاتی)، بکارگیری ابزارهای پیشرفته مرحله ۴ تکامل حسابداری مدیریت تعداد تجدید ارائه رابه میزان زیادی کاهش می دهد.

از جمله مهمترین محدودیت های تحقیق می توان به عدم همکاری لازم توسط بخش حسابداری شرکت ها در تکمیل و عودت پرسش نامه ها و نیز نبود پایگاه داده ای که پیش بینی تحلیل گران را ثبت و نگه داری کند، اشاره کرد لذا در طبقه بندی انگیزه های تجدید ارائه از پیش بینی مدیریت به عنوان متغیر جایگزین استفاده شده است. همچنین پیشنهاد می گردد که بررسی رابطه مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت بر روی سایر متغیرها همچون حاکمیت شرکتی و ورشکستگی شرکت ها توسط پژوهشگران مورد آزمون قرار گیرد.

فهرست منابع

- * پورموسی، علی اکبر (۱۳۸۸). مدیریت بر مبنای فعالیت‌ها (ABM)، نشریه صنعت لاستیک ایران، شماره ۵، صص ۷۴-۸۰.
- * ثقفی، علی و مظفر جمالیان پور. (۱۳۹۱). بررسی تاثیر پارازیت اطلاعاتی افشا شده در گزارشگری مالی بر ریسک و بازدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۶۷، صص ۳۱-۵۴.
- * حاجیها، زهره و مهدی خراط زاده. (۱۳۹۳). بررسی رابطه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و شاخص‌های مالی ارزیابی عملکرد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۳، شماره ۱۱، صص ۲۹-۴۰.
- * حساس یگانه، یحیی و زهرا دیانتي دیلمی، ابرهیم نوروزبیگی (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۸، صص ۱-۱۸.
- * خدای پور، احمد و رقیه طالبی (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۰.
- * دیانتي دیلمی، زهرا و امیرحسین حسین پور، حسین احمدی (۱۳۹۳). اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکت‌ها، بررسی‌های تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۶، صص ۷۸-۵۵.
- * دیانتي دیلمی، زهرا و امیرعلم بیگی، مرتضی برزگر (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی. حسابداری مدیریت، سال ۹، شماره ۳۰، صص ۸۷-۹۶.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون و هاشم نیکومرام، بهاره بنی طالبی دهکردی (۱۳۹۵). نظام اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر شبکه کنشگران، انتشارات ترمه، چاپ اول، تهران، ایران، صص ۱۳۱.
- * زیانگ، یان (۱۳۸۶). مدیریت سود و اندازه‌گیری آن: رویکرد نظری. فصلنامه تحلیلی جامعه حسابداران رسمی، شماره ۶، ترجمه شده توسط قاسم بولو و سید علی حسینی.
- * کمالی، زهرا و حسن فرج‌زاده دهکردی، سحر سپاسی (۱۳۹۳). اثر تجدید ارائه و نوع آن (فرصت طلبانه یا غیر فرصت طلبانه) بر رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم اقتصادی تهران.
- * سپاسی، سحر و علی اصغر انواری رستمی، علی صیادی سومار (۱۳۹۴). تاثیر توانایی مدیریت بر تجدید ارائه صورت‌های مالی با تاکید بر انگیزه‌های فرصت طلبانه، فصلنامه دانش حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۸۹-۱۱۰.
- * شریفی میلانی، هامون (۱۳۸۶). یکپارچه سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش برای توسعه زنجیره تامین، ماهنامه روش، شماره ۱۰۷، صص ۵۰-۵۲.
- * شریعت پناهی، سیدمجید و حسین کاظمی (۱۳۸۹). تاثیر ارائه مجدد صورت‌های مالی بر محتوای اطلاعاتی سود، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲۶، صص ۱-۲۸.
- * طالقانی، محمد و فریبا اسماعیل پور (۱۳۹۲). مدیریت کیفیت جامع (مفاهیم، کاربردها، روش)، ماهنامه مهندسی مدیریت، سال ششم، شماره ۱۵، صص ۱۲-۱۹.
- * فخاریان، ابوالقاسم (۱۳۸۳). هزینه یابی هدف، ابزاری مدیریت هزینه، مجله حسابدار، سال هجدهم، شماره ۱۵۹، صص ۴۳-۴۵.
- * مهرانی، ساسان و کاوه مهرانی، حمیدرضا لهراسی (۱۳۸۹). تاثیر مدیریت هزینه و تمایز محصول بر عملکرد مالی بلند مدت، مطالعات تجربی

- * Karpoff, J., Lee, D., and G. Martin. (2008). The Cost to Firms of Cooking the Books. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Vol. 43, 581-611.
- * Kim, KA. and Limpaphayom, P. (1998). Taxes and Firm Size in Pacific Basin Emerging Economies. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 7 (1): 47-63.
- * Klammer, Thomas. (1973). The association of capital budgeting techniques with firm performance. *The Accounting Review* 48(2):353-364.
- * Palmrose, Z.-V., and S. Shultz. (2004). The circumstances and legal consequences of non-GAAP reporting: Evidence from restatements. *Contemporary Accounting Research* 21 (1): 139-180.
- * Phadoong sitti Monika. (2003). The role of managerial accounting in emerging economics : An empirical study of Thailand.
- * Robert Kee, Michele Matherly. (2013). Target Costing in the Presence of Product and Production Interdependencies, *Advances in Management Accounting*, Volume 22. Emerald Group Publishing Limited ,135-158.
- * Sanford, B. (2007). Innovation, Success and Failure in Public Management Research: Some Methodological Reflections
- * Forthcoming in *Public Management*, Vol.25, No.3, 3-17
- * Sukurai. M. M. (1996). *Integrated Cost Management: Companywide Prescription for Higher Profits and Lower costs*, Portland, Oregon
- حسابداری مالی، شماره ۲۷، پاییز ۱۳۸۹، صص ۵۹-۷۴.
- * نیکبخت، محمدرضا و زهرا دیانته دیلمی (۱۳۹۱).
حسابداری مدیریت، موسسه کتاب مهربان نشر،
چاپ دوم، صص ۳۷۰-۵۳۰.
- * Abdel- Kader, M. And Robert, L. IFAK S. (2006). Conception Of The Evolution Of Management Accounting: A Research Note, *Advances In Management Accounting*, Volume 15, 229-247.
- * Abdul rahman, i.k, tew, y.h, and omar, n. (2002). management accounting practices of small and medium industries (smi) in Malaysia: a preliminary study, a paper presented at asian management accounting forum in fukuoka, japan, 1-4.
- * Affes, H., Ayadi, F. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of Research in International Business and Management*, Vol.4, 45-55.
- * Amel Ben Hadj Salem-Mhamdia, Bahia Bejar Ghadhab. (2012). Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 24 Iss: 2, 269 – 288.
- * Badertscher. B., Daniel. A., Colling. W., & Tomas, Z. (2012). Discretionary accounting choices and the predictive ability of accruals with respect to future cash flows. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1): 330-352.
- * Beuselinck, Ch. & Deloof. M. (2006). Business groups, Tax and accruals management. Discussion paper. Tilburg University.
- * Chan, y.k. (2002), management accounting practices in sangapor, a paper presented at asian management accounting forum in fukuoka, japan, 1-4, 2002.
- * Dechow, P., Hutton, A., Kim, J., & Sloan, R. (2011). Detecting earnings management: a new approach. working paper, *Journal of Accounting Research*, 50(2): 275 -334.
- * DeFond, M.L. and Jiambalvo, (1991), Incidence and Circumstances of Accounting Errors, *The Accounting Review*, Vol. 66, 643-655.
- * Files, R; Sharp, NY, and Thomson, A.M. (2014); Empirical evidence on repeat restatements. *Accounting Horizons* , Vol. 28, .93-123.