

تحلیل محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان تهیه شده با روش بهایابی متغیر

عبدالمهدی انصاری¹، ناهید کرباسی یزدی²

¹ دانشیار گروه حسابداری دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان

² کارشناسی ارشد

چکیده

روش ارائه صورت سود و زیان برای گزارشگری برون سازمانی طبق استانداردهای ایران و بسیاری از کشورهای دنیا روش بهایابی جذبی است، در حالی که صورت سود و زیانی که در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد بر مبنای بهایابی متغیر تهیه شده و از ابزارهای تصمیم‌گیری او به حساب می‌آید. هدف اصلی این تحقیق بررسی محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر برای گزارشگری برون سازمانی است. با توجه به هدف تحقیق، روش این پژوهش آزمایش بوده است. آزمودنی‌های این تحقیق شامل دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه‌های سراسری و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار تهران بوده است. فرضیات این تحقیق بیان‌کننده این موضوع هستند که آیا محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان به روش بهایابی متغیر، جانشین یا مکمل صورت سود و زیان به روش بهایابی جذبی هست یا خیر. بررسی‌ها نشان دادند که هیچ اختلاف معناداری بین EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان به روش بهایابی جذبی و EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان به روش بهایابی متغیر به عنوان یک روش جانشین و یا مکمل وجود ندارد.

کلمات کلیدی: بهایابی متغیر، بهایابی جذبی، اهرم عملیاتی، ساختار هزینه، محتوای اطلاعاتی.

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات شرکت را در قالب گزارش‌های آماری تهیه و در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی با استفاده از اطلاعات گذشته شرکت می‌توانند حدس‌هایی درباره آینده شرکت بزنند. در این صورت محتوای اطلاعاتی هر یک از اجزای صورت‌های مالی بهترین منبع اطلاعات برای استفاده‌کننده خواهد بود. سؤال مهم اینجاست که آیا صورت‌های مالی اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان را برآورده می‌کند؟

در سال 1953، CPA اعلام کرد روش بهایابی جذبی در ارائه گزارشگری برون‌سازمانی، مناسب است، هر چند که روش بهایابی متغیر برای تصمیم‌گیری‌های عملیاتی بیشتر مورد استفاده قرار می‌گیرد.

برخی با این نظر که بهایابی جذبی روش مناسبی برای ارائه گزارشگری برون‌سازمانی است، موافق بودند بدین دلیل که کلیه هزینه‌های تولیدی دوره را با درآمدهایی که این تولیدات ایجاد کرده‌اند، مطابقت می‌دهد؛ حتی اگر این هزینه‌ها در تولیداتی باشند که در دوره‌های بعدی به فروش روند (فرار او فس^۱؛ فرمگن^۲).

در مقابل طرفداران روش بهایابی متغیر با این نظر موافق هستند که هزینه‌های ثابت علیرغم سطح تولید یا فروش واقع شده‌اند و لذا در زمانی که اتفاق افتاده‌اند باید هزینه شوند. بنابراین هزینه‌های ثابت به جای این که هزینه تولید باشند هزینه دوره هستند (گرین^۳؛ هورن گرن و سورت^۴؛ و تنایت^۵).

تاریخچه خاصی در مورد استفاده از بهایابی متغیر به عنوان شکلی برای گزارشگری برون‌سازمانی در دسترس نیست. ابتدا این بهایابی برای گزارشگری درون‌سازمانی مورد توجه قرار گرفت. با توجه به این که مدیریت برای تصمیم‌گیری‌های خود از این روش استفاده می‌کند، یک ابزار مدیریتی است که اگر در اختیار برون‌سازمانی‌ها هم قرار گیرد باعث تقارن اطلاعاتی می‌شود. این تقارن اطلاعاتی باعث می‌گردد که برون‌سازمانی‌ها هم برداشت صحیحی نسبت به استراتژی‌های مدیریت داشته باشند. از طرف دیگر، ارزیابی مناسبی از عملکرد مدیریت صورت می‌گیرد که این باعث پاسخگویی مناسب‌تر مدیران نسبت به مسئولیتی که بر عهده دارند خواهد شد. به همین علت، هدف این تحقیق انجام یک آزمایش تجربی در این زمینه است که آیا اضافه کردن اطلاعات بهایابی متغیر در پیش بینی عملکرد آتی مفید می‌باشد یا خیر؟

1. Fess and W.Ferrar

2. Fremgen

3. Green

4. Horengern, C. and G. Sorter

5. Wetnight

2. ادبیات تحقیق

بهایی متغیر ابتدا توسط هریس⁶ در سال 1936 در ایالات متحده مطرح شد. وی، اهمیت بهایی جذبی را در گمراهی سرمایه‌گذاران مطرح کرد. این نقطه نظر، در سال 1960 برای گزارشگری درون سازمانی مورد توجه قرار گرفت.

پیتر چيامینیتو (بولتون NAA، 1956)⁷ مزایای سیستم بهایی متغیر را این‌گونه بیان کرد:

- 1) تجزیه و تحلیل CVP⁸ توسط بهایی متغیر به آسانی صورت می‌گیرد.
 - 2) بهایی متغیر به آسانی می‌تواند با یک روش بسیار ساده با استانداردها و بودجه ارتباط برقرار کند.
 - 3) صورت سود و زیان تهیه شده با استفاده از بهایی متغیر با مطرح کردن بحث حاشیه فروش باعث می‌شود مدیریت تصمیمات بهتری در عرصه توسعه شرکت، تولید محصولات جدید و حذف خطوط زیان‌بار بگیرد.
 - 4) صورت جریان وجه نقد با استفاده از روش بهایی متغیر به آسانی قابل تعیین است.
 - 5) تحت روش بهایی متغیر این امکان وجود دارد که با شناسایی هزینه‌های ثابت و متغیر سنجش مسئولیت افراد را بهتر انجام دهیم.
- وتنايت معتقد است که روش بهایی متغیر (مستقیم) سودهای آتی دارایی را نسبت به روش بهایی جذبی (کامل) بهتر تبیین می‌کند.

هورن گرن و سورتر معتقدند که بهایی متغیر به صورت ذهنی و علمی برتر از بهایی جذبی است. دلایلی که ارائه کردند به صورت زیر است:

- 1) بهای یک دارایی فقط باید شامل هزینه‌های مربوط باشد زیرا فقط هزینه‌های مربوط در نتایج آینده اثر دارند.
 - 2) هزینه‌های ثابت، ظرفیت مورد استفاده را بیان می‌کنند. هزینه‌های ثابت این دوره روی هزینه‌های تولید دوره‌های بعدی اثر ندارند. فقط می‌توان فرض کرد که فروش‌های جاری، کمتر یا بیشتر از ظرفیت است.
 - 3) تحقیقات، تبلیغات، بازاریابی، آموزش و ... هزینه تلقی می‌شوند، هر چند که منافع آتی دارند (گاهی اوقات، خدمات بالقوه به آسانی نمایان می‌گردد). پس چرا به هزینه‌های ثابت با این دید نگاه نکنیم.
- ویلیام لانگنبرگ⁹ مزایای خاص بهایی متغیر را به صورت زیر بیان می‌کند:

- 1) جداسازی هزینه‌ها به ثابت و متغیر مشکلات مربوط به تخصیص هزینه را برطرف می‌کند.
- 2) حذف هزینه‌های ثابت از بهای تولید، مفهوم حاشیه فروش را مطرح می‌کند.
- 3) مباحث مربوط به افزایش تولید راحت می‌شود زیرا مسائل مربوط به هزینه ثابت حذف می‌گردد.
- 4) هزینه‌های تولیدی فقط هزینه‌های ثابت هستند. همه‌ی هزینه‌های ثابت به عنوان هزینه دوره برای بدست آوردن سود خرج شده‌اند.

6. Harris

7. Chiuminatto, Peter

8. Cost-Volume-Profit

9. Langenberg, William

فرمکن بیان کرد که بهایابی متغیر یک رویکرد غلط در تعیین سود دوره است. او نشان داد که همه‌ی هزینه‌های تولید برای به دست آوردن یک محصول قابل فروش لازم هستند.

جوزف ای آلوارز^{۱۰} برخی از ضعف‌های استفاده از بهایابی متغیر را این‌گونه بیان می‌کند:

- 1) در مورد تولیدات یکپارچه با یکسری عملیات پیچیده استفاده از بهایابی متغیر اشکال در ارزش‌گذاری موجودی‌ها ایجاد می‌کند.
 - 2) وقتی ما کالا را به مشتری می‌فروشیم هزینه‌های ثابت برای مشتری به عنوان هزینه تولید در نظر گرفته می‌شود پس باید فروشنده نیز هزینه‌های ثابت را به عنوان هزینه تولید در نظر گیرد.
 - 3) برای جبران خسارات احتمالی کارخانه‌ها تجهیزات و ساختمان‌های خود را بیمه می‌کنند. اگر ارزش‌گذاری موجودی‌ها بر اساس روش بهایابی متغیر صورت گیرد، هزینه بیمه اشتباه محاسبه شده و نتایج زیان‌باری را در پی خواهد داشت.
 - 4) در مورد شرکت‌هایی که فروش فصلی دارند، نتایج به درستی تحت روش بهایابی متغیر بیان نمی‌شود.
 - 5) وقتی که مدیریت با صرفه‌تر می‌بیند که تجهیزات با هزینه‌های ثابت بالا را جایگزین هزینه‌های متغیر نیروی کار خود کند، در صورت استفاده از بهایابی متغیر، ارزش‌گذاری موجودی‌ها به درستی صورت نمی‌گیرد.
- میرمان و همکارانش^{۱۱} معتقدند که در محیط چند محصولی بخش‌های ثابت و متغیر هزینه در ترکیبات تولیدی پیچیده به سختی تعیین می‌شود.

3. روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف تحقیق، کاربردی و از نظر گردآوری اطلاعات، آزمایشی است. با استفاده از صورت‌های مالی و پرسشنامه کتبی تهیه شده از دانشجویان کارشناسی ارشد و تحلیل‌گران خواسته شده که سود سال بعد شرکت را با استفاده از اطلاعاتی که در اختیار دارند برآورد نمایند.

3.1. اهداف و فرضیه‌های پژوهش

اهداف اصلی از انجام این تحقیق عبارتند از:

- 1) بررسی این که صورت سود و زیان با روش بهایابی متغیر جایگزین مناسبی برای صورت سود و زیان با روش بهایابی جذبی می‌باشد یا خیر؟
- 2) بررسی این که صورت سود و زیان با روش بهایابی متغیر می‌تواند مکمل صورت سود و زیان با روش بهایابی جذبی باشد یا خیر؟
- 3) بررسی این که استفاده از صورت‌های مالی تابعی از موقعیت افراد (دانشجو یا تحلیل‌گر) خواهد بود یا خیر؟

10. Alvarez, Joseph

11. Mirman

با محوریت سؤالات تحقیق، فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

H₁: EPS: آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر با EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی متفاوت است.

H₂: برآورد EPS آتی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر و صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی در کنار هم، نسبت به برآورد EPS آتی تنها با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی متفاوت است.

H₃: برآورد EPS آتی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر و صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی در کنار هم، نسبت به برآورد EPS آتی تنها با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر متفاوت است.

3.2. متغیرهای مورد مطالعه

بهایابی متغیر^{۱۲} روشی است که به موجب آن، تنها هزینه‌های متغیر تولید، در محاسبه بهای تمام‌شده موجودی‌ها منظور می‌شود. هزینه‌های ثابت تولید به عنوان هزینه دوره تلقی می‌شود.

بهایابی جذبی^{۱۳} روشی است که به موجب آن، همه‌ی هزینه‌های متغیر تولید و همه‌ی هزینه‌های ثابت تولید در محاسبه‌ی موجودی‌ها منظور می‌شود.

اهرم عملیاتی^{۱۴} اولین بار توسط لو^{۱۵} تحت عنوان نسبت هزینه ثابت به هزینه‌های متغیر تعریف شد. در سال 1974، پرسووالاهرم عملیاتی را به صورت نسبت حاشیه سود به سود خالص (عملیاتی) تعریف کرد.

حاشیه ایمنی^{۱۶} قدرت انعطاف‌پذیری مدیر را نشان می‌دهد و منعکس‌کننده‌ی حداکثر کاهش است که می‌توان در میزان فروش بدون آن که شرکت زیانی را متحمل شود.

3.3. جامعه و نمونه آماری

12. Variable costing

13. Absorption costing

14. Operatig leverage

15. Lev

16. Margin of safety

جامعه آماری عبارت است از مجموعه‌ای از افراد یا واحدها که دارای حداقل یک صفت مشترک باشند. معمولاً در هر پژوهش، جامعه‌ی مورد بررسی یک جامعه آماری است که پژوهشگر مایل است درباره صفت (صفت‌ها) متغیر آن واحدها به مطالعه بپردازد.

جامعه آماری این تحقیق همان طور که بیان شد متشکل از دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری 8 دانشگاه سراسری کشور و تحلیل‌گران مالی بورس اوراق بهادار تهران است.

حجم نمونه بر اساس فرمول زیر بدست آمده است: (1995, Kirk)

$$Z_{\beta} = \frac{d(n-1)\sqrt{n}}{(n-1) + 1/21(Z_{\alpha} - 1/06)} - Z_{\alpha}$$

که در این فرمول:

n حجم نمونه Z_{α} ضریب متناظر با سطح معنی‌داری α در توزیع بهنجار

d حجم اثر Z_{β} ضریب متناظر با احتمال اشتباه نوع دوم (β).

با توجه به این که ما 3 حالت برای صورت سود و زیان در نظر گرفته‌ایم طبق محاسبات باید برای هر کدام از فرم‌ها حداقل 45 عدد نمونه داشته باشیم. نظر به این که امکان عدم بازگشت برخی از پرسشنامه‌ها وجود داشت، برای انجام این تحقیق حدود 200 پرسشنامه توزیع شد که فقط 142 پرسشنامه مورد قبول واقع شد.

3.4. ابزارگردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای انجام این پژوهش با توصیفی که در بالا صورت گرفت از روش آزمایش استفاده شده است و ابزار جمع‌آوری اطلاعات در این تحقیق پرسش‌نامه بوده است.

صورت‌های مالی برای 5 سال مالی در نظر گرفته شده است و برای هر سال مالی 3 فرم داریم. صورت‌های مالی مورد استفاده، صورت‌های مالی یکی از شرکت‌های خودروسازی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. هر یک از این فرم‌ها شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت جریان وجه نقد و میزان فروش سال است. ارقام صورت‌ها به صورت مقایسه‌ای برای 2 سال متوالی ارائه شده است.

فرم شماره یک نشان دهنده این است که صورت سود و زیان شرکت برای آن سال مالی به روش جذبی تهیه شده است. فرم شماره دو نشان دهنده این است که صورت سود و زیان برای آن سال مالی به روش متغیر تهیه شده است. فرم شماره سه نشان دهنده این است که صورت سود و زیان برای آن سال مالی به هر دو روش (ترکیبی) تهیه شده است.

از پرسش‌شوندگان خواسته شد با توجه به سال مالی و نوع فرمی که دریافت کرده‌اند سود سال آینده شرکت را برآورد نمایند.

4. یافته‌های پژوهش

به طور کلی از بین 142 نفر پاسخ‌گو، 51 نفر (36٪) با توجه به صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی به سؤالات پاسخ داده‌اند و 45 نفر (32٪) با توجه به صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر به سؤالات پاسخ داده‌اند و 46 نفر (32٪) با توجه به صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی و متغیر به سؤالات پاسخ داده‌اند.

فرضیه اول: صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر جانشینی برای روش بهایابی جذبی

نتایج بدست آمده در جدول شماره 1 نشان می‌دهد که در سطح اطمینان 95٪، فرض صفر پذیرفته می‌شود و فرض H_1 که متفاوت بودن EPS آتی برآوردی بر اساس دو روش را بیان می‌کند رد می‌شود.

نتایج جدول 1 نشان می‌دهد که Sig برای فرض برابری واریانس‌ها، 0/911 و Sig برای فرض عدم برابری واریانس‌ها، 0/911 است که در هر دو مورد بالاتر از 0/025 است. با توجه به این که $Sig > 0/025$ فرضیه اول رد می‌شود.

جدول 1- آزمون T برای مقایسه دو روش بهایابی جذبی و بهایابی متغیر

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
eps	Equal variances assumed	0.551	0.460	-0.113	94	0.911	-9.83 E0	8.73E1
	Equal variances not assumed			-0.112	90.56	0.911	-9.83 E0	8.77E1

فرضیه دوم: صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر مکمل روش بهایابی جذبی

نتایج جدول 2 نشان می‌دهد که برآورد EPS آتی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر و صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی در کنار هم، نسبت به برآورد EPS آتی تنها با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی تفاوتی ندارد.

به عبارت دیگر محتوای اطلاعاتی که در صورت سود و زیان تهیه شده به روش متغیر و روش جذبی در کنار هم وجود دارد مطلوبیت خاصی در برآورد EPS سال آینده نسبت به صورت سود و زیان تهیه شده به روش جذبی ایجاد نمی‌کند و برآوردهای افراد نسبت به روش‌های تهیه صورت سود و زیان، بی تفاوت است.

جدول 2- آزمون T برای مقایسه دو روش بهایابی جذبی و ترکیبی

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
eps	Equal variances assumed	0.743	0.391	0.547	95	0.586	4.73E1	8.65E1
	Equal variances not assumed			0.545	93	0.587	4.73E1	8.68E1

فرضیه سوم: جانشینی صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر در مقابل مکمل بودن روش بهایابی متغیر

نتایج جدول 3، فرض 3 را نیز رد می‌کند، به عبارت دیگر برآورد EPS آتی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر و صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی در کنار هم، نسبت به برآورد EPS آتی تنها با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر تفاوتی ندارد. به عبارت دیگر نتایج نشان می‌دهد که صورت سود و زیان متغیر در کنار صورت سود و زیان جذبی به عنوان مکمل، اطلاعات اضافی برای برون سازمانی‌ها نسبت به صورت سود و زیان متغیر ایجاد نمی‌کند.

جدول 3- آزمون T برای مقایسه دو روش بهایابی متغیر و ترکیبی

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
eps	Equal variances assumed	0.009	0.926	0.618	89	0.538	5.71E1	9.24E1
	Equal variances not assumed			0.618	8.89E1	0.538	5.71E1	9.24E1

تجزیه و تحلیل اطلاعات اضافی:

در این قسمت به بررسی نقش سمت شغلی در برآورد EPS می‌پردازیم. فرض صفر این است که بین EPS برآوردی دانشجویان و EPS برآوردی تحلیل‌گران تفاوتی وجود ندارد. در مقابل فرض 1 این است که بین EPS برآوردی دانشجویان و EPS برآوردی تحلیل‌گران تفاوت وجود دارد. نتایج بدست آمده در نگاره 5 نشان می‌دهد که در سطح اطمینان 95٪، فرض صفر پذیرفته می‌شود و بین EPS برآوردی دانشجویان و EPS برآوردی تحلیل‌گران تفاوتی وجود ندارد. نتایج جدول 4 نشان می‌دهد که Sig برای فرض برابری واریانس‌ها، 0/07 و Sig برای فرض عدم برابری واریانس‌ها، 0/069 است که در هر دو مورد بالاتر از 0/025 است. با توجه به این که $Sig > 0/025$ فرضیه H_0 پذیرفته می‌شود و فرضیه H_1 رد می‌شود.

جدول 4- آزمون T برای مقایسه EPS های برآوردی دو سمت

Independent Samples Test								
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means				
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference
eps	Equal variances assumed	0.000	0.989	-1.829	140	0.070	-1.31E2	7.19E1
	Equal variances not assumed			-1.833	132.395	0.069	-1.31E2	7.17E1

5. بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات شرکت را در قالب گزارش‌های آماری تهیه و در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی با استفاده از اطلاعات گذشته شرکت می‌توانند حدس‌هایی درباره آینده شرکت بزنند. در این صورت محتوای اطلاعاتی هر یک از اجزای صورت‌های مالی بهترین منبع اطلاعات برای استفاده‌کننده خواهد بود.

سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا صورت سود و زیان تهیه شده بر مبنای روش جذبی اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کننده را فراهم می‌آورد و باعث می‌شود تصمیمات اقتصادی مفیدی بگیرد و یا این‌که روش بهایابی مستقیم (متغیر) محتوای اطلاعاتی بیشتری دارد و بهتر می‌تواند نیاز استفاده‌کننده را برای تصمیم‌گیری صحیح فراهم آورد؟

با توجه به هدف تحقیق، روش این پژوهش به صورت آزمایشی است. برای گردآوری داده‌های مورد نیاز از پرسش‌نامه کتبی استفاده شد. آزمودنی‌ها در این تحقیق، دانشجویان کارشناسی ارشد 8 دانشگاه سراسری کشور و تحلیل‌گران بورس اوراق بهادار تهران بودند.

صورت‌های مالی برای 5 سال مالی در نظر گرفته شده است و برای هر سال مالی 3 فرم داریم. ارقام صورت‌ها به صورت مقایسه‌ای برای 2 سال متوالی ارائه شده است. از پرسش‌شوندگان خواسته شد با توجه به سال مالی و نوع فرمی که دریافت کرده‌اند سود سال آینده شرکت را برآورد نماید.

از بین کل پاسخ‌گویان مورد بررسی 80 نفر (56٪) دانشجو و 62 نفر (44٪) تحلیل‌گر بوده‌اند.

با توجه به این که فرضیه اول درباره جانشینی بهایابی متغیر به جای بهایابی جذبی بود، نتایج بدست آمده فرض اول را رد کردند. به عبارت دیگر بین EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر با EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی تفاوتی وجود ندارد.

فرضیه دوم تحقیق درباره این است که بهایابی متغیر می‌تواند مکمل بهایابی جذبی باشد و نتایج حاصل از تحقیق این فرضیه را رد کرد. به عبارت دیگر بین EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر و صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی در کنار هم، نسبت به EPS آتی برآوردی با استفاده از صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی جذبی تفاوتی وجود ندارد.

فرضیه سوم تحقیق در ارتباط بحث جانشینی و مکمل بودن بهایابی متغیر است که نتایج بدست آمده این فرضیه را نیز تأیید نکردند. به عبارت دیگر محتوای اطلاعاتی که در صورت سود و زیان تهیه شده به روش متغیر و روش جذبی در کنار هم وجود دارد مطلوبیت خاصی در برآورد EPS سال آینده نسبت به صورت سود و زیان تهیه شده به روش متغیر ایجاد نمی‌کند و برآوردهای افراد نسبت به روش‌های تهیه صورت سود و زیان، بی‌تفاوت است. به علاوه تجزیه و تحلیل‌های اضافی نشان دادند که بین EPS برآوردی دانشجویان و EPS برآوردی تحلیل‌گران تفاوتی وجود ندارد.

6. پیشنهادهای پژوهش

در این پژوهش محتوای اطلاعاتی صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر برای گزارشگری برون سازمانی مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد زیر ارائه می‌گردد:

با توجه به این که مدیریت برای تصمیم‌گیری‌های خود از روش بهایابی متغیر استفاده می‌کند، یک ابزار مدیریتی است که اگر در اختیار برون‌سازمانی‌ها هم قرار گیرد باعث تقارن اطلاعاتی می‌شود. این تقارن اطلاعاتی باعث می‌گردد که برون‌سازمانی‌ها هم برداشت صحیحی نسبت به استراتژی‌های مدیریت داشته باشند. از طرف دیگر، ارزیابی مناسبی از عملکرد مدیریت صورت می‌گیرد که این باعث پاسخگویی مناسب‌تر مدیران نسبت به مسئولیتی که بر عهده دارند خواهد شد.

7. پیشنهادهای برای تحقیقات آتی

از آنجایی که نتایج تحقیق حاضر می‌تواند برای تحقیقات دیگری که در این زمینه انجام می‌گیرد مورد استفاده و استناد قرار گیرد توصیه می‌شود که موارد زیر به عنوان تحقیقات آتی مد نظر قرار گیرد:

(1) بررسی رابطه بین ارائه صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر و ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی

(2) بررسی تأثیر ارائه صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر بر پیش‌بینی نسبت P/E

(3) بررسی تأثیر ارائه صورت سود و زیان تهیه شده به روش بهایابی متغیر بر پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی

منابع

بلوچر ادوارد ج. (1387). حسابداری مدیریت استراتژیک. ترجمه دکتر حسن مدرکیان. انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی. تهران.

سرمد زهره. بازرگان عباس. حجازی الهه. (1384). روشهای تحقیق در علوم رفتاری. نشر آگاه. تهران.

کمپته تدوین استانداردهای حسابداری. (1385). اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: استانداردهای حسابداری. سازمان حسابرسی. تهران.

هورن گرن چارلز تی. فاستر جورج. داتار سریکانت. (1386). حسابداری صنعتی با تأکید بر مسائل مدیریتی. ترجمه دکتر علی پارساییان و موسی بزرگی اصل. انتشارات ترمه. تهران.

Alvarez Joseph A. (1952). "Some pitfalls of direct costing". NACA bulletin.

Chiuminatto Peter. (1956). "Is direct costing the answer to better management accounting?". NACA Bulletin.

Fess and W. Ferrara. (1961). "The period cost concept for income measurement-Can it be defended?". The Accounting Review (October).

Fremgen J. (1962). "Variable costing for external reporting – A reconsideration". The Accounting Review 37 1 76-81.

Green D. (1960). "A moral to the direct costing controversy?". The Journal Of Business 33 3 218-226.

Harris J. (1936). "What did we earn last month?". NAAC Bulletin (January 15).

Horengernand G. Sorter. (1961). "Direct costing for external reporting". The Accounting Review 36 1 84-93.

Langenberg William. (1963). "Management accounting by absorption costing with direct costing information". NAA Bulletin

Lev B. (1974). "On the association between operating leverage and risk". Journal Of Financial and Quantitative Analysis. (September) 672-641.

Mirman L D. Smet and Y. Tauman. (1983). "An axiomatic approach to the allocation of fixed costs through prices". Bell Journal of Economics. 14 1 139-152.

Percival J. (1974). "Operating leverage and risk". Journal of business research

Wetnight. R. (1937). "Direct costing passes the future benefit test". NAA Bulletin 39.