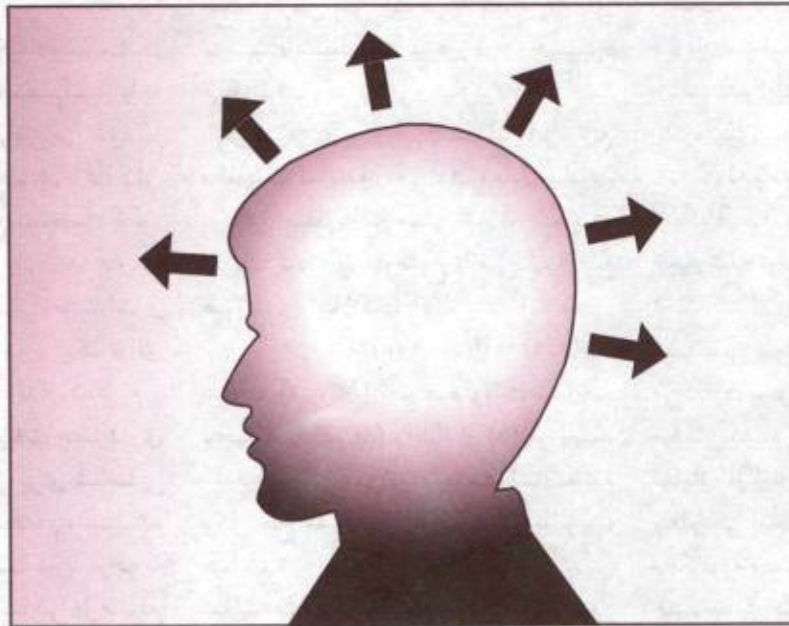


# تئوری نمایندگی و حسابداری مدیریت

دکتر ساسان مهران  
عضو هیات علمی دانشگاه تهران  
غلامرضا کرمی

## چکیده مقاله

هدف این مقاله معرفی تئوری نمایندگی<sup>۱</sup> و ارائه شرحی از کاربردهای آن در تحقیقات حسابداری مدیریت است. همچنین، سهم پژوهشگران در استفاده از تئوری نمایندگی و بکارگیری آن در حسابداری مدیریت نیز در این مقاله مورد ارزیابی قرار خواهد



را گامی دیگر به پیش بردند. این تعدیل، بازتاب علاقه پژوهشگران به موضوعات انگیزشی است و تحقیقات حسابداری مدیریت را به حوزه مورد علاقه پژوهشگران حسابداری رفتاری نزدیک‌تر می‌کند. بعضی از نویسندگان معتقدند که تئوری نمایندگی قابلیت ایجاد یک چارچوب نظری را

دارد و می‌توان تئوری جامع حسابداری مدیریت را براساس آن بنا کرد. اما، هدف این مقاله فراهم کردن چنین چارچوبی برای حسابداری مدیریت نیست. زیرا تئوری نمایندگی هنوز نتوانسته است به تمام سؤالات پژوهشگران حسابداری مدیریت پاسخ دهد. اما تحقیقات انجام شده در این زمینه، بینش عمیق‌تری در مسائل حسابداری مدیریت ایجاد کرده است.

مدلهای استفاده شده در پژوهشهای اولیه اقتصاد اطلاعات، در حوزه حسابداری مدیریت، اساساً با سیستم اطلاعات انفرادی

واژه‌های کلیدی  
تئوری نمایندگی - اقتصاد اطلاعات - تسهیم هزینه.

## مقدمه

در دهه ۱۹۷۰، پژوهشگران، مدل اقتصادی که منطق سنتی حسابداری مدیریت بر اساس آن بنا شده بود، را تعدیل کردند. این پژوهشگران نخست عدم اطمینان و سپس هزینه اطلاعات را در مدل‌های حسابداری مدیریت وارد کردند. محققان تئوری نمایندگی نیز، با اضافه کردن ملاحظات رفتاری به مدل اقتصادی، این فرآیند تعدیل

گرفت. با توجه به گستردگی و پیچیدگی متون تئوری نمایندگی، در این مقاله تنها توضیح مختصری از مدل نمایندگی ارائه می‌شود. اما، همین مختصر هم می‌تواند مبنا و پایه‌ای برای بحث درباره کاربرد تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت، و نشان دادن محتوای توضیحی بعضی از تحقیقات جاری را، فراهم آورد. اگر چه تئوری نمایندگی در قالب یک مدل اقتصادی-ریاضی بیان شده، ولی بعضی از محققان برای توضیح دادن رفتارهای مشاهده شده در حسابداری مدیریت، از آن استفاده کرده‌اند.



این پژوهشها موضوع تخصص فردی را در نظر داشتند اما، واکنش تصمیم‌گیران به سیستم اطلاعات انتخاب شده به جای آن که از مدل اشتقاق شود، خارج از مدل بیان می‌شد. به طور کلی، کاربرد اطلاعات حسابداری، توسط پژوهشگران اقتصاد اطلاعات برای برانگیختن تصمیم‌گیرنده، کشف نشده بود.

### چارچوب تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی، چنان‌که در پژوهشهای حسابداری مدیریت به کار رفته، با روابط قراردادی بین اعضای یک شرکت سروکار دارد. مدل‌های نمایندگی که بیشتر مورد استفاده قرار گرفته‌اند، بر دو فرد یکی مالک و دیگری نماینده تکیه دارند. مالک فردی است که مسئولیت تصمیم‌گیری را به نماینده تفویض می‌کند. فرض می‌شود که مالک و نماینده هر دو اقتصادی-عقلانی رفتار می‌کنند و در پی نفع شخصی خود هستند. اما ممکن است در ایده‌آل‌ها، باورها و اطلاعات متفاوت باشند. اختیارات و مسئولیتهای مالک و نماینده در یک توافق دو طرفه، یعنی قرار داد استخدام، تصریح و مشخص می‌گردد. در تحقیقات حسابداری مدیریت، از مدل نمایندگی برای شناسایی ترکیبی از قرارداد استخدام و سیستم اطلاعات، استفاده شده است که با توجه به محدودیتهای رفتاری ناشی از منافع شخصی نماینده، تابع مطلوبیت مالک را حداکثر می‌کند.

مالک، برای انجام کار، که معمولاً مستلزم تصمیم‌گیری در شرایط عدم اطمینان است، نماینده را استخدام می‌کند. نماینده ممکن است برای انجام کار تلاش کند و نتیجه کار، هم به تلاش او و هم به وضعیت محیطی بستگی دارد. فرض می‌شود که هر اقدام نماینده بر سطح متفاوتی از تلاش او دلالت دارد. بنابراین، نتیجه کار نماینده (یا نتیجه انتخاب اقدام  $a$  توسط او) با  $x$  نشان داده می‌شود، که می‌توان آن را بر حسب تابعی از دو مؤلفه

وضعیت و اقدام به شرح زیر نوشت:

$$x = f(s, a)$$

نماینده بطور عادی پاداشی دریافت می‌کند که ممکن است به صورت سهمی از نتیجه کار بیان شود. این نحوه پاداشدهی در هنگام تنظیم قرارداد استخدام، مورد موافقت دو طرف قرار می‌گیرد. در قرار داد استخدام هم ضابطه پاداشدهی<sup>۱</sup> (سهمی از نتیجه کار) و هم سیستم اطلاعات مورد استفاده برای اندازه‌گیری نتیجه کار، مشخص و تصریح می‌شود. بنابراین، تابع پاداش نماینده را به زبان ریاضی می‌توان چنین نوشت:

$$z = Z(x)$$

که در آن  $z$  پاداش پرداخت شده به نماینده است. فرض می‌شود که پاداش، برای نماینده مطلوبیت دارد و او را خشنود می‌کند. اما، کوشش و تلاش او توأم با ناخوشنودی و بی میلی است. بنابراین، تابع مطلوبیت نماینده را می‌توان معادل پاداش دریافتی منهای اثر منفی تلاش نماینده تعریف کرد. این موضوع را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

$$Ua(z, a) = F(z) - V(a)$$

عبارت  $Ua(z, a)$  تابع مطلوبیت نماینده برحسب پاداش ( $z$ ) و اقدام او ( $a$ ) می‌باشد. به طور کلی، هر اقدام نماینده نشان‌دهنده یک سطح معین از تلاش او است. بنابراین، عبارت  $a$  را می‌توان برای اشاره به تلاش نماینده نیز به کاربرد. معمولاً فرض می‌شود که دو عنصر تابع مطلوبیت، یعنی تلاش و پاداش، مجزا از یکدیگر هستند. از این رو مطلوبیت مثبت برای پاداش به صورت  $F(z)$  و مطلوبیت منفی مرتبط با تلاش نماینده به صورت  $V(a)$  نوشته شده است. تابع مطلوبیت مالک از نتیجه کار نماینده منهای مبالغ پرداختی به نماینده (طبق قرارداد) تشکیل می‌شود. این تابع را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$Up(x-z)$$

فرض می‌شود که مالک و نماینده هر دو ریسک‌گریز و در پی حداکثر کردن مطلوبیت خود هستند.<sup>۲</sup> برای سادگی، ابتدا

فرض کنید که نماینده و مالک اعتقادات مشترک درباره مجموعه وضعیت‌های ممکن محیطی  $s \in S$  و احتمال هر وضعیت  $\Phi(s)$  دارند. با این پیش فرضها، هدف مالک وادار کردن نماینده به انجام اقدام یا تلاش بهینه، با توجه به انتظارات مشترک هر دو از وضعیت محیطی در آینده است. تا آنجا که به مالک مربوط می‌شود، اقدام بهینه را با حداکثر کردن مطلوبیت مورد انتظار می‌توان معین کرد. بنابراین، تابع هدف مالک به این شرح بیان می‌گردد:

$$\text{Max} \sum_{s \in S} Up(x-z)\Phi(s)$$

$$a \in A \quad s \in S$$

مالک می‌تواند متغیرهای این تابع را با انتخاب کردن دو مورد زیر، که هر دو در قرارداد استخدامی درج شده، تحریف کند:

۱- سیستم اطلاعات مورد استفاده برای اندازه‌گیری نتیجه کار و  
۲- ضابطه پاداشدهی (سهمی از نتیجه کار).  
از یک طرف، مالک می‌کوشد تا بر اقدامات انجام شده توسط نماینده اثر گذاشته، آن را تحت کنترل در آورد. از طرف دیگر، منافع شخصی نماینده نیز بر عمل او تأثیر می‌گذارد. بنابراین، در اولین گام، مالک باید مطمئن گردد که مطلوبیت مورد انتظار نماینده او از این قرار داد استخدامی فراتر از مطلوبیتی است که نماینده از قرارداد با دیگر مالکان به دست خواهد آورد. این عمل یک حد پائین برای مطلوبیت مورد انتظار نماینده ایجاد می‌کند. اگر نماینده بتواند مطلوبیتی مانند  $U$  را از بهترین قرارداد استخدام جایگزین به دست آورد، آنگاه این محدودیت روی عمل مالک را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$\sum_{s \in S} F(z)\Phi(s) - V(a) \geq U$$

اگر نماینده را فردی بدانیم که در پی حداکثر کردن مطلوبیت خود است، پس عمل او نیز باید یک عمل بهینه باشد. یعنی عملی که مطلوبیت مورد انتظار او را طبق مفاد قرارداد حداکثر می‌کند. از آنجا که به ازای هر قرارداد استخدام (یعنی برای هر ترکیبی از پاداش و سیستم اطلاعات)، یک عمل بهینه برای



استفاده شده است. برای این منظور، اگر در هنگام عقد قرارداد بهیئگی پارتو حاصل شود، یعنی هیچ یک از دو طرف (مالک و نماینده) نتواند به زیان طرف دیگر وضعیت خود را بهتر کند، قرارداد استخداسی کارآ خواهد بود. کاربست این راه حل برای مدل نمایندگی، به شناسایی مجموعه‌ای از قراردادهای استخداسی منتهی می‌شود که همگی حائز بهیئگی پارتو هستند. چانه زنی بین مالک و نماینده منجر به انتخاب یک قرارداد از بین مجموعه قراردادها خواهد شد.

### محدودیت‌های مدل نمایندگی

قبل از بحث درباره مضامین تئوری نمایندگی، بعضی از محدودیت‌های کلی در تئوری نمایندگی مطرح می‌شود که در سرتاسر بحث باید این محدودیت‌ها را در نظر داشت.

تایزن و واترهاوس در سال ۱۹۸۳، چهار محدودیت را مطرح کردند که می‌تواند سودمندی نتایج ناشی از مدلهای نمایندگی را محدود کند.

(Tiessen & Waterhouse, 1983, 51-69)

این محدودیت‌ها عبارتند از:

۱- تک دوره‌ای بودن مدلهای نمایندگی.

محدودیت چهارم هنگام بررسی رابطه بین مدل تک دوره‌ای فقط بعضی از مشکلات راپوشش می‌دهد، اما بسیاری از مشکلات دیگر در آن نادیده گرفته می‌شود. افزون بر این، مفاهیم برگرفته از تحلیل تک دوره‌ای ممکن است برای دنیای چند دوره‌ای معتبر نباشد. برای پیدا کردن روش‌هایی برای بیان، مدل نمایندگی در شکل چند دوره‌ای، پژوهشهایی انجام شده است. نتایج به دست آمده از پژوهشهای مبتنی بر تحلیل چند دوره‌ای، تفاوت عددی چندانی با نتایج حاصل از بکارگیری مدل تک دوره‌ای نداشته است. (Walker, 1989)

بنابراین، ماهیت تک دوره‌ای بودن مدلهای نمایندگی موجود، شاید محدودیت بحقی نباشد.

جایی که اطلاعات بین مالک و نماینده نابرابر توزیع شده یا در جایی که مشاهده مستقیم تلاش نماینده ناممکن است، می‌تواند مسائل حسابداری مدیریت را کشف کند. در جایی که مشاهده مستقیم تلاش نماینده ممکن نیست، سیستم حسابداری می‌تواند نتیجه تلاش نماینده را اندازه گیری کند اما این اندازه گیری ممکن است نتواند تلاش نماینده را به نحو درستی بازتاب دهد. به عبارت دیگر، در مورد ارتباط بین ارقام حسابداری و تلاش نماینده، ممکن است ابهام وجود داشته باشد.

اگر مالک نتواند تلاش نماینده را بطور مستقیم مشاهده نماید و یا از اندازه گیری نتیجه کار او استنباط و برداشت صحیحی نداشته باشد، آنگاه نماینده ممکن است انگیزه پیدا کند تا متفاوت با قرارداد استخداسی توافق شده عمل کند. برای مثال، ممکن است از زیر بعضی از مسئولیت‌ها شانه خالی کند. این مشکل را مخاطره اخلاقی<sup>۲</sup> می‌نامند. مشکل انگیزشی دیگری که، حتی وقتی تلاش نماینده نیز بطور مستقیم قابل مشاهده است، می‌تواند بروز کند این است که؛ چون مالک از تمام اطلاعات در دسترس نماینده در هنگام تصمیم‌گیری، آگاه نیست، از این رو نمی‌تواند دریابد که آیا نماینده با اطلاعات در اختیار خود، به نحو شایسته‌ای تصمیم گرفته یا آن که شانه خالی کرده است. این مشکل برداشت نادرست<sup>۵</sup> نامیده می‌شود. دو مشکل مخاطره اخلاقی و برداشت نادرست، از توزیع نابرابر اطلاعات سرچشمه می‌گیرند. به عبارت دیگر، تفاوت در مقدار اطلاعات مالک و نماینده، باعث بروز دو مشکل پیش گفته می‌شود. در تحقیقات حسابداری مدیریت، از تئوری نمایندگی برای کشف نقش و اهمیت اطلاعات (به ویژه اطلاعات حسابداری) برای کاراتر کردن قراردادهای استخداسی، از طریق حداقل کردن ضرر و زیان‌های ناشی از مخاطره اخلاقی و برداشت نادرست،

نماینده وجود دارد، این الزام را می‌توان به صورت زیر نشان داد:

$$a \in \text{Argmax}_{s \in S} F(z) \Phi(s) - V(a)$$

عبارت  $a \in \text{Argmax}$  دلالت بر آن دارد که عمل  $a$  باید متعلق به مجموعه اقدامات بهینه‌ای باشد که در راستای خط مشی نماینده (حداکثر ساختن مطلوبیت) قرار می‌گیرد. بنابراین، با در نظر گرفتن قرارداد استخداسی که در عبارت  $F(z)$  لحاظ شده، تنها آن گروه از عمل‌های نماینده توسط مالک در نظر گرفته می‌شود که بهینه هستند. به عبارت دیگر، مطلوبیت نماینده یا مالک نمی‌تواند بدون کاهش یافتن مطلوبیت دیگری افزایش یابد.

بطور خلاصه، مدل نمایندگی در جستجوی یک قرارداد استخداسی (مشمول بر ضابطه پاداش‌دهی و سیستم اطلاعاتی برای اندازه گیری نتیجه کار) است که مطلوبیت مورد انتظار مالک را حداکثر می‌کنند و در عین حال نماینده را در استخداسی نگه می‌دارد و اطمینان می‌دهد که نماینده عملی بهینه انتخاب می‌کند و یا سطح مطلوبی از تلاش خود را به کار خواهد گرفت. اگر چه عمل بهینه باید تابع مطلوبیت نماینده را حداکثر نماید اما، الزاماً به معنی حداکثر تلاش ممکن از طرف نماینده نیست. احتمالاً منظور کردن یک پاداش زیاد در قرار داد برای تضمین حداکثر تلاش نماینده لازم است زیرا، تلاش و کوشش ذاتاً با ناخشنودی و بی‌رغبتی نماینده همراه است. چنین قرارداد استخداسی با چنین طرح پاداشی ممکن است برای نماینده یا مالک بهینه نباشد.

### عدم تقارن اطلاعات

اگر طرفین قرار داد (مالک و نماینده) انتظارات خود را از سودهای آینده قسمت نمایند و مالک بتواند نتیجه تلاش نماینده را مستقیماً اندازه گیری کند، آنگاه می‌توان گفت که مدل نمایندگی بسیار شبیه مدل اقتصاد اطلاعات تک نفره است. جذابیت ویژه مدل نمایندگی در این است که در



## تئوری نمایندگی و حسابداری مدیریت

## ۲- اعتبار توضیحی رفتار حداکثرکننده مطلوبیت قابل تردید است.

اعتبار توضیحی مدل‌های حداکثرکننده مطلوبیت، با شواهد به دست آمده از تحقیقات رفتاری، مورد تردید قرار گرفته است. (Banker, 1989) این شواهد نشان می‌دهد که بسیاری از افراد در رفتار شخصی خود از اصول منطقی تصمیم‌گیری پیروی نمی‌کنند. اما اهمیت این شواهد در یک محیط سازمانی واضح نیست. در یک محیط سازمانی، تخصص نقش دارد و تصمیم‌گیرنده با قرار گرفتن در وضعیت‌های مشابه و تکراری می‌آموزد و تجربه کسب می‌کند. بنابراین، تصمیم‌گیری منطقی توسط متخصصان در درون سازمان‌ها، امری ممکن است.

## ۳- دوفره بودن مدل‌های نمایندگی

با وجود آنکه تئوری نمایندگی قابلیت تعمیم به بیش از دو نفر را داراست اما، بسیاری از تحلیل‌های تئوری نمایندگی در مورد مسائل حسابداری مدیریت بر مدل‌های دو نفره مبتنی است. متأسفانه، نتایج به دست آمده از تحلیل‌های دو نفره به وضعیت‌هایی با چندین مالک و نماینده قابل تعمیم نیست. پیدایش و شکل‌گیری گروه‌ها و ائتلاف‌ها نیازمند روش‌های تحلیلی و روش‌های خاص خود می‌باشد. اما به نظر می‌رسد هیچ دلیلی وجود ندارد که مدل‌های نمایندگی دو نفره (که تاکنون در تحقیقات حسابداری مدیریت استفاده شده) را نتوان به مدل‌های چند نماینده‌ای بسط داد. برای مثال، بعضی پژوهشگران قبلاً در جستجوی مدل‌هایی با دو نماینده برای تحلیل کردن مسائل مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی برآمده‌اند.

بطور کلی، پژوهش‌گران استفاده‌کننده از تئوری نمایندگی برای آزمودن مسائل حسابداری مدیریت تمایل داشته‌اند تا بر شکل ابتدایی مدل نمایندگی، به شرح پیشگفته تکیه کنند. اما تحقیق اخیر تئوری نمایندگی، که در آن روش‌های تحلیلی به

روابط پیچیده‌تر مالک با نماینده تعمیم یافته، نشان می‌دهد که وقتی مدل نمایندگی اصلاح می‌شود راه حل‌های مختلفی پدیدار می‌گردد. نتایج این تحقیق، نشان می‌دهد که برای حسابداری مدیریت ممکن است مضامینی وجود داشته باشد که در تحقیقات مربوط از نظر دور مانده است. اما، چون نتایج تحقیق تئوری نمایندگی به شکل دقیق مدل نمایندگی بستگی دارد، تعیین مضامین قابل تعمیم برای حسابداری مدیریت ممکن است بسیار دشوار باشد.

(Baiman, 1992, 337)

مطالعات تجربی دیگری با بکارگیری تحلیل‌های ریاضی در مورد مدل‌های نمایندگی صورت گرفته است. اما در بیشتر آنها به مسائل حسابداری مالی پرداخته شده است نه حسابداری مدیریت. (Demski, 1991) اگر چه این مطالعات تا حدی توانستند روابط بین رفتار مدیر و قراردادهای پاداش را شناسایی کنند، اما، در آزمودن پاسخ‌های تئوری نمایندگی که چرا چنین قراردادهایی هنوز پا بر جا هستند، کمتر موفق بودند. با این وجود، برخی پژوهشگران تلاش کرده‌اند تا مضامین حسابداری مدیریت را از مدل‌های کنونی به دست آورند. به هر حال، با توجه به محدودیت‌های پیشگفته در تعمیم نتایج باید دقت نظر داشت.

## ۴- بسیاری از سازمان‌های تجاری توان لازم برای تجزیه و تحلیل را ندارند

محدودیت چهارم هنگام بررسی رابطه بین تحقیقات تئوری نمایندگی و تئوری بازارها و سلسله مراتب مطرح خواهد شد.

## مضامین کلی تئوری نمایندگی

در چارچوب تئوری نمایندگی، اطلاعات حسابداری مدیریت برای دو مقصود کاملاً مجزا مورد استفاده قرار می‌گیرد. اولین استفاده، بهبود بخشیدن به باورهای قبلی فرد (مالک و یا نماینده) از محیطی است که تصمیمات در آن گرفته می‌شود. این معنی را نقش بازننگری

باورها<sup>۶</sup> می‌نامند. دومین استفاده، سنجیدن نتایج تصمیمات اخذ شده بمنظور تسهیم ساده‌تر این نتایج (سودها) بین مالک و نماینده (مدیر)، بر طبق مفاد توافق شده در قرارداد استخدام، است. این مقصود دوم، که نقش ارزیابی عملکرد<sup>۷</sup> نامیده می‌شود با برانگیختن نماینده برای انجام تلاش بهینه سروکار دارد. اگر نتوان تلاش مدیر را بطور مستقیم مشاهده کرد، قراردادی که پاداش را به عملکرد مرتبط نمی‌کند (مثل قرارداد یا حق الزحمه ثابت) هیچ انگیزه‌ای برای تلاش و کوشش در مدیر ایجاد نخواهد کرد. وجه تمایز بین دو نیت پیش‌گفته؛ یعنی نقش بازننگری باورها و نقش ارزیابی عملکرد، برای اطلاعات حسابداری مدیریت، مشابه تفاوت بین اطلاعات قبل از تصمیم و اطلاعات بعد از تصمیم است. در بحث بعدی، اطلاعات قبل از تصمیم و بعد از تصمیم جداگانه بررسی می‌گردد اما، این موضوع نباید حمل بر آن شود که این دو مستقل از یکدیگر هستند.

## اطلاعات بعد از تصمیم

در تحقیقات تئوری نمایندگی به نقش اطلاعات بعد از تصمیم توجه زیادی شده است. در اینجا، ابتدا مضامین کلی این تحقیقات و سپس نقطه نظرهایی درباره مضامین کلی تحقیقات مربوط به اطلاعات قبل از تصمیم ارائه خواهد شد و سپس، مضامین خاصی در مورد گزیده‌ای از حسابداری مدیریت بیان می‌شود.

یک مشکل عمومی برای تحقیق در مورد اطلاعات بعد از تصمیم، شرایطی است که تحت آن یک سیستم اطلاعات بعد از تصمیم در مقایسه با دیگر سیستم‌ها حائز برتری پارتو<sup>۸</sup> است. آگاهی از چنین شرایطی به حسابداران مدیریت در انتخاب از بین سیستم‌های حسابداری جایگزین کمک خواهد کرد و می‌تواند دلایلی برای توضیح دادن تفاوت‌های مشاهده شده در عمل فراهم کند. سؤال بسیار مورد توجه



این است که؛ آیا درجه بندی کردن سیستم‌های حسابداری بدور از باورها و اعتقادات مالک و نماینده دست یافتنی است؟

در تحقیقات اقتصاد اطلاعات نتیجه گرفته شده است که تصمیم‌گیری در مورد سیستم اطلاعات یک وضعیت خاص است. در تحقیقات تئوری نمایندگی، پژوهشگرانی که ارزش یا درجه بندی سیستم‌های اطلاعات بعد از تصمیم را آزموده‌اند هزینه اطلاعات را نادیده گرفته‌اند. یعنی سیستم‌های اطلاعات را بدون هزینه در نظر گرفته‌اند، یا دست کم فرض کرده‌اند که سیستم‌های اطلاعاتی تفاوتی در هزینه ندارند. همچنین، این پژوهشگران فرض کرده‌اند که هر دو طرف (مالک و نماینده) به اطلاعات دسترسی دارند.

هولمستروم در سال ۱۹۹۱ نشان داد که هر نوع اطلاعات اضافی درباره تلاش و یا عمل نماینده، هر چند ناقص، ارزش مثبت دارد، به این شرط که مجانی حاصل شده باشد. (Holmstrom, 1991)

در سال ۱۹۸۲، نتیجه جالب بالقوه دیگری برای پژوهشگران حسابداری مدیریت توسط همین محقق کشف شد. بر طبق این نتیجه، درجه بندی کردن سیستم‌های اطلاعات بعد از تصمیم، بدور از باورها و عقاید مالک و نماینده امکان‌پذیر است، به این شرط که سیستم‌های اطلاعات بر طبق شرایط آماری معینی قابل مقایسه باشند. اما، مقایسه سیستم‌های حسابداری به این شکل جای سؤال دارد. سایر محققان نشان داده‌اند که سنج‌های حسابداری عملکردهای مدیر (مثل رقم سود) ممکن است بهینه نباشد. بلکه ارزیابی عملکرد باید بر سنج‌های جداگانه عناصر اصلی سود، یعنی درآمد و هزینه، متکی باشد.

(Banker and Datar, 1989, 21-39)

### اطلاعات قبل از تصمیم

در حالی که گزارش کردن اطلاعات اضافه بعد از تصمیم هرگز نمی‌تواند

مطلوبیت مالک یا نماینده را کاهش دهد، اما اضافه کردن اطلاعات قبل از تصمیم برای نماینده، پس از عقد قرار داد استخدام اما قبل از تصمیم نماینده به انجام کار، می‌تواند وضع مالک و یا نماینده را بدتر کند. از یک طرف، چنین اطلاعاتی ممکن است نماینده را آگاه‌تر کند، و از طرف دیگر، همین اطلاعات می‌تواند او را از عدم اطمینان در مورد نتیجه کار یا خبر کرده و انگیزه وی را کاهش دهد. برآیند این دو نیروی متقابل، به شرایط خاص حاکم، و بویژه به باورها و تمایلات مالک، نماینده و تابع مطلوبیت نماینده بستگی خواهد داشت. اگر اطلاعات اضافی قبل از تصمیم‌گیری در دسترس هر دو طرف قرار گرفته باشد، شناسایی شرایط بهینگی پارتو ممکن می‌شود. اما تئوری نمایندگی راهنمایی کلی کمی درباره ارزش اطلاعات قبل از تصمیم فقط در دسترس نماینده می‌تواند ارائه کند.

با مضامین کلی تئوری نمایندگی، متأسفانه بیش کمی در مورد نحوه عمل مشاهده شده در حسابداری مدیریت به دست می‌دهد. اما برخی از پژوهشگران از مدل نمایندگی برای کشف مشکلات خاصی در زمینه مدیریت استفاده کرده‌اند. بعضی از این پژوهشها در زیر ارائه شده است.

### مضامین خاص از تئوری نمایندگی

استفاده از بودجه، و پاداش‌های مبتنی بر بودجه، مکرراً در عمل مشاهده می‌شود. یک موضوع جالب برای پژوهشگران تئوری نمایندگی این است که بررسی کنند پرداخت‌های مبتنی بر بودجه حائز بهینگی پارتو باشند. پژوهشگران مختلف، شرایطی را شناسایی کرده‌اند که در آن قراردادهای متکی بر بودجه در مقایسه با سایر شکل‌های قرارداد، حائز بهینگی پارتو یا دست کم برتری پارتو هستند. متأسفانه مفاهیم عملی این نتایج به دلیل ماهیت محدودیت‌کننده فرضیات اساسی مورد استفاده پژوهشگران روشن نیست.

وضعیت‌های ارائه شده در تحقیق هولمستروم که عمومی‌ترین هستند، پشتوانه نظری برای کاربرد بودجه را فراهم می‌کند. تحقیق دیگری وضعیت‌ها و شرایطی را برای بهینگی پارتو در مشارکت در فرآیند بودجه‌بندی، نشان داده است. این تحقیق به ارتباط بین مالک و نماینده بیشتر مربوط می‌شود، تا به مشارکت در بودجه‌بندی. با این وجود، این پژوهش بینشی را در مورد مشارکت در فرآیند بودجه‌بندی فراهم کرده است. نماینده می‌تواند انتظار داشته باشد با مالک مرادود کند یا در فرآیند بودجه‌بندی به گونه‌ای مشارکت کند که مطلوبیت مورد انتظار او حداکثر شود. نفع شخصی ممکن است نماینده را به رعایت نکردن بودجه ترغیب کند. در تئوری نمایندگی پدیده عدم رعایت بودجه به عنوان ناکارایی یا زیان ناشی از توزیع نابرابر اطلاعات قبل از تصمیم، توضیح داده می‌شود.

موضوع رسیدگی به انحرافات از بودجه یا استاندارد در اوایل دهه ۱۹۷۰ توسط برخی از پژوهشگران مورد مطالعه قرار گرفت. پژوهشگران با قصد ایجاد مدل و ارزیابی آن فرض کردند که مدیران مانند یک ماشین کار می‌کنند و به مدل‌های بررسی تصمیم<sup>۹</sup> به گونه‌ای انفعالی واکنش نشان می‌دهند. چارچوب تئوری نمایندگی فرصت مطالعه و آزمودن واکنشهای رفتاری مدیران نسبت به مدل‌های رسیدگی به انحرافات را برای پژوهشگران فراهم کرده است.

ییمین و دمسکی در تحقیقاتی که در سال ۱۹۸۰ انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که فقط وقتی عملکرد مشاهده شده لااقل از یک مبلغ از پیش تعیین شده کمتر باشد، خط مشی رسیدگی به انحرافات می‌تواند حائز بهینگی پارتو باشد. نتایج تحقیق این دو محقق به فرضیات خاص انتخاب شده آنان خیلی حساس است. کارهای بیشتری برای مدل‌های بررسی تصمیم لازم است و در این زمینه هنوز خیلی باید کار شود. (Baiman & Demski, 1980)



## تئوری نمایندگی و حسابداری مدیریت

حسابداری براساس مسئولیت، مرکز حسابداری مدیریت است. منطق سنتی حکم می‌کند که گزارش‌های حسابداری براساس نواحی مسئولیت تهیه گردد و عملکرد مدیریت براساس عواملی ارزیابی شود که در کنترل اوست. تئوری نمایندگی این تفسیر از حسابداری مسئولیت را فقط در دنیای اطمینان کامل می‌پذیرد. وقتی عدم اطمینان لحاظ می‌شود سیستم حسابداری براساس مسئولیتها ممکن است حائز بهینگی پارتو نباشد.

عملکرد نماینده و پرداخت پاداش در صورت ریسک‌گریز بودن مالک نباید در مقابل عدم اطمینان مربوط به وضعیت محیطی محافظت شود. حتی اگر، مشاهده مستقیم تلاش مدیریت نیز امکان‌پذیر باشد. نماینده‌ای که فقط براساس عملکرد قابل کنترل ارزیابی می‌شود، همانند کسی که نسبت به ریسک خنثی است تصمیم‌گیری می‌کند و این تصمیم‌گیری ممکن است تابع مطلوبیت مالک (ریسک‌گریز) را حداکثر نکند. یکی از تحقیقات تئوری نمایندگی به تسهیم بهینه ریسک مربوط می‌شود. در این تحقیق اظهار شده است که بهینگی پارتو ایجاب می‌کند که نماینده دست کم قدری از ریسک مرتبط با نتایج ممکن را جذب کند، مگر اینکه نسبت به مالک ریسک‌بی تفاوت باشد. با مرتبط ساختن تمام یا بخشی از پاداش نماینده به نتایج واقعی، می‌توان بدون انجام هرگونه تعدیلی بابت تغییرات محیطی، ریسک را تقسیم کرد. این بدان معنی است که مطلوبیت مورد انتظار نماینده به ارزیابی او از وضعیت‌های احتمالی بستگی پیدا خواهد کرد. بنابراین، نماینده در هنگام تصمیم‌گیری، ریسک‌های مربوط به تصمیم را در نظر خواهد گرفت (Ferrara, 1994, 911-12).

اگر فقط اطلاعات ناقص بعد از تصمیم را بتوان به دست آورد (یعنی اطلاعاتی که بطور صحیحی تلاش مدیر و یا نتیجه مورد نظر او را منعکس نمی‌کند) در این صورت،

تسهیم هزینه‌های غیر قابل کنترل ممکن است ضروری باشد. (Suh, 1987, 22-46) علاوه بر این، بیم و نوئل در سال ۱۹۸۵ نشان دادند که در یک مدل نمایندگی چند دوره ای تسهیم کردن هزینه‌های ظرفیت (نظیر استهلاک) به نماینده، حتی وقتی که این هزینه‌ها توسط نماینده غیرقابل کنترل هستند، می‌تواند بهینه باشد. بنابراین، مدل‌های نمایندگی ممکن است برای تسهیم هزینه‌ها توضیحاتی ارائه دهند.

(Baiman & Noed, 1985)

هدف از بحث تئوری نمایندگی، منطقی کردن کامل نحوه عمل حسابداری مدیریت نیست، بلکه می‌خواهیم نشان دهیم که تئوری نمایندگی قابلیت توضیح دادن بعضی از رویه‌های مشاهده شده در عمل را دارد، و به ویژه نشان دهیم که محققان حسابداری مدیریت این نقش توضیح دهنده را شناسایی کرده‌اند. مرور مختصر مفاهیم پژوهش‌های تئوری نمایندگی مثالهایی را فراهم می‌کند که نشان می‌دهد چگونه تغییر در تأکید تحقیقات حسابداری مدیریت بر نحوه برخورد و نگرش محققان به رابطه بین مدل‌های هنجاری و مشاهدات عملی، تأثیر می‌گذارد.

### مشارکت تئوری نمایندگی

تئوری نمایندگی ابزار مفیدی در تحقیقات حسابداری مدیریت است. و به‌ویژه در مورد مشارکت در فرآیند بودجه‌بندی و تحلیل انحرافات از بودجه، مضامین عملی دارد. اما پیش از تعمیم دادن این مضامین، محدودیت‌های آن را باید مدنظر قرار دارد. که ناشی از بیش از حد ساده کردن مدل نمایندگی است، در حال حاضر، پژوهشگران برای رسیدن به مدل‌های کامل‌تری از مدل‌های دو نفره - تک دوره‌ای دست بکار شده‌اند.

بیشتر تحلیل‌هایی که تاکنون ارائه شده، جنبه نظری داشته‌اند. برای بهینگی بعضی از رفتارهای مشاهده شده در عمل، مدل‌های

تمام اطلاعات در دسترس باید تا حد امکان برای پی بردن به اقدام یا تلاش نماینده به کار برده شود. این امر ممکن است مستلزم ارزیابی عملکرد مدیر براساس اطلاعات مربوط به نتایجی باشد که مدیر نمی‌تواند روی آن کنترل کامل اعمال کند. چنین ارزیابی مکرراً در عمل مشاهده شده است. برای مثال، از تخصیص هزینه‌های مشترک و عمومی می‌توان به عنوان اجزای غیرقابل کنترل در گزارش‌های عملکرد نام برد.

مطالعات زیمرمن نشان داد که از تخصیص هزینه بطور گسترده‌ای در عمل استفاده می‌شود. اگر چه ثابت نمی‌کند که تخصیص هزینه می‌تواند شرط بهینگی پارتو را داشته باشد. او فقط نشان داد که تغییر در جزء ثابت پاداش، برانگیزه مدیر تأثیر می‌گذارد اما نتوانست حلقه ارتباط بین ضابطه پاداش‌دهی (سهمی از نتیجه کار) و تخصیص هزینه‌ها را عمیقاً تجزیه تحلیل کند. (Zimmerman, 1979) در یک تجزیه تحلیل جامع‌تر، دمسکی نتیجه گرفت که هرگونه ارزش اطلاعاتی ناشی از تخصیص هزینه‌ها از اندازه‌گیری متغیرهای فعالیت ناشی می‌شود. که مبنای تسهیم هزینه قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر، تسهیم هزینه بخودی خود هیچ ارزشی ایجاد نمی‌کند.

(Demski, 1991)

بیمن حدس زد که یک چارچوب نمایندگی چند نفره - چند دوره‌ای احتمالاً برای توضیح دادن تسهیم هزینه‌ها لازم است. تسهیم هزینه در مدل نمایندگی دو نفره - تک دوره‌ای همانقدر غیر منطقی به نظر می‌رسد که در چارچوب منطق سنتی حسابداری مدیریت به نظر می‌رسد. سو با استفاده از یک مدل دو عاملی (که یک عامل باید مالک باشد) نشان داده است در جایی که بین دو عامل، تفاوت وجود دارد، یعنی در جایی که یکی از دو عامل اطلاعات خصوصی دارد که ارائه آن به مالک هزینه بر است، یا در جایی که بین هزینه‌های غیرقابل کنترل و عملکرد هر عامل همبستگی وجود دارد،



## سیستم پیشرفته دفتر داری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)  
چند ارزی

چند شرکت  
چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای  
دوره مشابه سنوات قبل

طراحی مبتنی بر تحلیل صحیح نیازمزم موفقیت سیستمها



فرم افزاری سی. اس. دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۲۴۸۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۳۶۹۹۸

۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

مقداری - اقتصادی در حوزه حسابداری مدیریت اثر بگذارد.

در تئوری نمایندگی، بر اهمیت تسهیم ریسک در طراحی سیستم‌های حسابداری نیز تأکید شده است. این موضوع با منطق سنتی حسابداری مدیریت که در پی جدا کردن مدیر از اثرات عدم قطعیت است، در تضاد قرار می‌گیرد. در متون تئوری نمایندگی تمایز مهمی بین عدم قطعیت قبل از تصمیم و عدم قطعیت بعد از تصمیم مشاهده می‌شود. عدم قطعیت بعد از تصمیم به این دلیل بروز می‌کند که سیستم‌های اطلاعات داری نقص هستند. به دلیل زیاد بودن هزینه به دست آوردن اندازه‌گیری دقیق از عوامل مربوط، عدم قطعیت بعد از تصمیم اجتناب ناپذیر است. تسهیم کردن این عدم قطعیت به شکل بهینه برای برانگیختن نماینده ضرورت دارد.

بعضی از نویسندگان گفته‌اند که تئوری نمایندگی می‌تواند مبنایی برای تئوری جامع حسابداری مدیریت فراهم کند (Baiman, 1990). اما نویسندگان دیگری براین باورند که پیچیدگی سازمان‌های مدرن، مدل‌بندی تئوری را به چنین طریقی دشوار خواهد کرد. آینده قضاوت خواهد کرد که نظر کدام گروه درست است. تحقیق تئوری نمایندگی بُعد جدیدی به درک ما از مسائل حسابداری مدیریت افزوده است. اما، سایر رویکردها نیز ممکن است ابعاد دیگری به درک ما بیفزایند و از این رو نباید نادیده گرفته شود. اگر چه تئوری نمایندگی، طرفدارانی پیدا کرده است، ولی نمی‌توان این تئوری را تنها راه حل مشکلات حسابداری مدیریت دانست.

فقط با انجام تحقیقات گسترده می‌توان به درک بهتر حسابداری مدیریت نائل شد. رویکرد جایگزین یا مکمل تئوری نمایندگی، در متون اقتصاد سازمان و بویژه با رویکرد بازارها و سلسله مراتب ویلیامسون فراهم آمده است. (Spicer and Ballew, 1983) گفته‌اند که تئوری نمایندگی مورد خاصی از چارچوب ناتوانی

ریاضی ارائه شده است اما، بدون پشتوانه تجربی. این مدل‌های ریاضی بر مجموعه وضعیت‌هایی که رویه‌های آن مشاهده شده می‌تواند بهینه باشد. برای مطابقت رویه‌های مشاهده شده در عمل، با مدل‌های ریاضی ارائه شده، انجام آزمایشات تجربی ضروری است. واکر گفته است که به دلیل مشکل بودن تبیین مدل‌های ریاضی در قالب فرضیات آماری قابل آزمون، طراحی چنین آزمایشاتی آسان نخواهد بود. (Walker, 1989)

در حال حاضر بعضی از پژوهشگران برای پی‌ریزی آزمایش‌های رفتاری به منظور کشف جنبه‌های خاصی از مدل نمایندگی دست بکار شده‌اند. اما، بیشتر این آزمایشها بر شکل‌های خیلی ساده تصمیم متکی هستند و از دانشجویان به عنوان موضوع آزمایش استفاده شده است. از این مطالعات پشتوانه‌ای برای تحلیل‌های تئوری نمایندگی به دست آمده است ولی خیلی روشن نیست که مشابه همین نتایج در تحقیقات پیچیده‌تر مثل فرآیندهای تصمیم‌گیری سازمانی به دست آید. با این وجود، چارچوب تئوری نمایندگی بسینش‌های جدیدی در مورد ماهیت حسابداری مدیریت فراهم کرده است. چارچوب تئوری نمایندگی به‌ویژه بر نقش حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم کنترلی و نیز به عنوان سیستم تسهیل‌کننده تصمیم، تأکید دارد. این تأکید جدید، به شناسایی اهمیت اطلاعات حسابداری در برانگیختن افراد سازمانی و نیز به شناسایی ضرورت لحاظ کردن پاسخ‌های رفتاری این افراد در طراحی و انتخاب سیستم‌های حسابداری منتهی شده است. از این پس مدیران را نمی‌توان پاسخ‌دهنده منفعل به علائم رسیده از سیستم‌های حسابداری در نظر گرفت. می‌توان انتظار داشت که مدیران رفتار خودشان را در پاسخ به اطلاعات، برطبق باورها، نیازها و خواسته‌های شخصی خود تعدیل کنند. بنابراین، انتظار می‌رود تا مسائل رفتاری بر پژوهش‌های



سازمانی است، اگر چه گاهی اوقات، کار ویلیامسون مقدم بر تئوری نمایندگی در نظر گرفته شده است.

ناتوانی سازمانی وقتی رخ می دهد که هزینه های مرتبط با نمونه از فعالیت های سازماندهی (برای مثال یک بازار) با انتقال آن فعالیت ها به یک رده سازمانی دیگر (برای مثال سلسله مراتب درونی شرکت) کاهش یابد. از دیدگاه حسابداری مدیریت، مرکز توجه را می توان بر هزینه های فعالیت های مرتبط با تسهیم منابع در درون شرکت قرار داد. همچنین می توان بحث کرد که از هزینه های زیاد معاملات مرتبط با بازار با تدوین یک آئین نامه داخلی (آشکار یا ضمنی) می توان پرهیز کرد. که قواعد کلی رفتار همکاری متقابل در درون یک شرکت را روشن می کند، مطالعه در مورد ماهیت چنین آیین نامه ای ممکن است در مورد مسائل تسهیم منابع در یک مدل سازمانی چند نفره - چند دوره ای بینش های جدید ایجاد کند.

بسیاری از مسائل مطرح شده توسط پژوهشگران تئوری نمایندگی، همچون عدم قطعیت، عدم تقارن اطلاعات، برداشت نادرست و سقوط اخلاقی را می توان در چارچوب ناتوانی سازمانی آزمون کرد. اما، متون اقتصاد درون سازمانی به جای اتکا بر حداکثر سازی مطلوبیت، معیار و مفهوم منطق محدود شده رفتار اقتصادی را اختیار می کند و در این چارچوب ناتوانی سازمانی توضیحی از سازمان اقتصادی را فراهم می کند.

مطالعات تاریخی نشان داده است که سازمانهای تجاری دارای سلسله مراتب، به عنوان یک جایگزین برای سازوکار متکی به بازار پر خرج تر از تسهیم منابع ایجاد شده اند. برخی کوشیده اند تا تئوری نمایندگی و چارچوب ناتوانی سازمانی را در محیطی آزمایشی با یکدیگر تطبیق دهند. در یک محیط بسیار قابل پیش بینی و ساختاری با فناوری موجود، نوشتن قراردادهای خاص همچون قراردادهای تحلیل شده توسط پژوهشگران نمایندگی،

می تواند امکان پذیر باشد، اما وقتی محیط دارای فناوری غیرعادی یا خیلی نامطمئن باشد چنین قراردادهایی غیر عملی خواهد بود و چارچوب ناتوانی سازمانی ممکن است مدل مناسب تری برای تحلیل به دست دهد.

### دیدگاه های مختلف درباره تسهیم هزینه

زیمرمن (۱۹۷۹) بر این باور است که چون تسهیم هزینه های سریار در عمل بطور مکرر استفاده می شود، پس احتمال دارد که منافع تسهیم هزینه ها از مخارج آن بیشتر باشد. هدف او این است که برای روش های تسهیم هزینه که در عمل زیاد بکار برده شده اند، توضیحات و دلایل ممکن را ارائه کند، نه آن که بخواهد سایرین را برای استفاده نکردن از روش های تسهیم هزینه مورد انتقاد قرار دهد. همچنین تحقیق او برای تسهیم هزینه دلایلی را ارائه می کند اما در مورد تئوری های پیچیده تسهیم هزینه توضیحی نمی دهد. توضیحات زیمرمن در دو راستای کاملاً متفاوت قرار می گیرد.

توضیح اول این است که از تسهیم هزینه برای فراهم کردن تقریبی از هزینه های فرصت استفاده می شود. برای درک موضوع، تصمیمات قیمت گذاری محصول را در نظر بگیرید. بر طبق تئوری اقتصادی برای تعیین قیمت کالا تصمیم گیرنده باید مطمئن شود که درآمد فروش برای پوشش دادن هزینه های نهایی بلند مدت مؤسسه کافی است. اما در بلند مدت همه هزینه ها از جمله هزینه هایی که در کوتاه مدت ثابتند، هزینه نهایی هستند. بنابراین، برای اندازه گیری هزینه نهایی بلند مدت باید اینگونه هزینه های ثابت را هم شناسایی کرد. اگر چه روش های عملی، تسهیم هزینه نهایی بلند مدت را بدقت اندازه گیری نمی کنند اما، تقریب های معقولی را فراهم می کنند. اگر بخواهیم هزینه های نهایی بلند مدت را دقیق تر اندازه گیری کنیم ناگزیر از تحمل هزینه های اطلاعات خواهیم شد که در آن صورت به میزان زیادی از منافع و سودمندی اندازه گیری های دقیق کاسته می شود.

همچنین از روش های تسهیم هزینه ممکن است برای اندازه گیری تقریبی هزینه فرصت لازم برای تصمیمات کوتاه مدت در مورد چگونگی استفاده از ظرفیت تولیدی موجود، استفاده شود. اندازه گیری دقیق هزینه فرصت استفاده از ماشین آلات موجود در سطوح مختلف فعالیت می تواند خیلی هزینه بر یا کاملاً غیر عملی باشد. به همین دلیل، تسهیم هزینه های استهلاک ممکن است به تقریب های معقولی منجر شود که با توجه به منافع و هزینه اطلاعات کارا باشند. از نظر تئوری، اندازه گیری دقیق تر هزینه فرصت ممکن است امکان پذیر باشد، مانند استفاده از فنون برنامه ریزی خطی. اما، هزینه این اطلاعات ممکن است از منافع آن بیشتر شود. چون هر وضعیت تصمیم گیری هزینه اطلاعات خاص خود را دارد پس نتیجه گیری عام نمی توان کرد و هر وضعیت را باید جداگانه در نظر گرفت. به هر حال این توضیح زیمرمن کاربرد گسترده روش های تسهیم در عمل را توضیح می دهد. اما برای ارزیابی منافع حاصل از کاربرد تسهیم هزینه ها پژوهش تجربی لازم است.

توضیح دوم ارائه شده توسط زیمرمن مستلزم در نظر گرفتن مدیر در نقش نماینده است. مدیر رده اول (رئیس) اغلب مسئولیت تصمیم گیری را به مدیر زیر دست (نماینده) تفویض می کند. این تفویض اختیاری مستلزم انتخاب و فعالیت هایی است که به منظور کسب سود، در یک محدوده معین، توافق شده اند و مستلزم تصمیماتی است که نهایتاً منجر به چگونگی توزیع سود می شود. در تئوری نمایندگی بحث شده است که در صورت وجود سودهای مازاد، مدیر (نماینده) سودها را برای خودش و نه برای دایره تحت پوشش گزارش می کند. یک مدیر با داشتن دفتر کار لوکس، معاون های متبحر، اتومبیل اداری و ... احساس رضایت بیشتری می کند. زیمرمن معتقد است که تسهیم هزینه های بخش مدیریت می تواند سودهای مازاد در دسترس مدیر بخش را



نرم افزارهای یکپارچه  
مالی اداری

## کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست  
مدیران

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

تحت انواع ویندوز و شبکه  
SQL Server 2000

شرکت کاکتوس کامپیوتر

☎ ۸۸۴۴۴۲۱۹-۸۸۴۲۷۱۳۰

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳

☐ تهران، سهروردی شمالی،  
مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،  
طبقه هفتم، واحد شرقی

## منابع و مآخذ

- 1- Baiman, S. "Agency Research in Managerial Accounting: A survey, Journal of Accounting Literature 0 1992 spring. pp. 154-213.
- 2- Baiman, S. "Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look, Accounting Organization and Society, 1990. Vol 15. No 4. PP. 341-77.
- 3- Baiman, S. & J.C. Noel. "Noncontrollable Costs and Responsibility Accounting" Journal of Accounting Research. 1985. Autumn PP. 486-01.
- 4- Baiman, S. & J.S. Demski "Economically Optimal performance Evaluation and Control System" Journal of Accounting Research 1980. PP. 184-220.
- 5- Banker, R.D. & S.M. Datar. "Sensitivity, Precision, and Linear Aggregation of Signals for Performance Evaluation". Journal of Accounting Research. 1989. Spring pp.21-39.
- 6- Demski, J.S. "An Accounting System Structured on an Linear Programming Model" Accounting Review. 1991. October PP. 701-12.
- 7- Ferrara, W.L. "Responsibility Accounting- A Basic Control Concept" NAA bulletin. 1994. Sep PP 11-12.
- 8- Holmstrom, B. "Moral Hazard in Teams" Accounting Review. 1991, Aut. PP. 320-324.
- 9- Spicer, B.H. & Van Ballew. "Management Accounting Systems and the Economics of Internal Organization" Accounting, Organization and Society, 1983. Vol.8. No.1, PP. 73-96.
- 10- Tiessen.P. and J.H. Waterhouse "Towards a Descriptive Theory of Management Accounting Organizations and Society, Vol 8, 19983. No.2, PP 251-67.
- 11- Walker, M. "Agency Theory: A Falsificationist Perspective", Accounting, Organization and Society, 1989. Vol. 14, PP 433-53.
- 12- Zimmerman, J.L. "The Costs and Benefits of Cost Allocation", Accounting Review. 1979. July. PP 504-21.

کاهش دهد و بنابراین مدیر را در جمع کردن منابع به سوی خودش محدود می‌کند. اگر چه این توضیح او پیچیده نیست ولی تلاش او را در بکارگیری تئوری نمایندگی در تسهیم هزینه‌ها نشان می‌دهد، (Zimmerman, 1979). همانطور که پیشتر بحث شد سایر پژوهشگران کاربرد چارچوب تئوری نمایندگی را پالایش کردند. نکته قابل توجه این است که پژوهشگران در پی‌ریزی تئوری خودشان رویه‌های موجود را کنار گذاشته‌اند، که بطور قابل توجهی با تئوری‌های جدید در متون تسهیم هزینه متضاد است.

## نتیجه‌گیری

تئوری نمایندگی چارچوب تحلیل مفیدی را برای ارائه مدل درون‌زای سیستم حسابداری فراهم می‌کند. به این لحاظ پژوهشگران حسابداری با به‌کارگیری این فرضیه، در ارزیابی یک سیستم حسابداری موفق بوده‌اند. اگر چه کاربرد تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت در این که چرا شرکت‌ها باید از سیستم حسابداری شخصی استفاده کنند موفق بوده است ولی در استفاده از چگونگی سیستم حسابداری مدیریت چندان موفقیتی کسب نکرده است، شاید ویژگی ریاضی مآبانه و پیچیده مدل پژوهشگران را از کاربرد جنبه‌های جالب، عملی و تحلیل خواص بهینه اعمال آن به صورت جدی، باز داشته است.

## پی‌نوشت‌ها

- 1- Agency theory
- 2- sharing rule
- ۳- گاهی اوقات، پژوهشگران در مدل‌های مورد استفاده، مالک را نسبت به ریسک خشتی در نظر گرفته‌اند.
- 4- Moral hazard
- 5- Adverse selection
- 6- Belief revision role
- 7- Performance evaluation role
- 8- Pareto superiority
- 9- Decesion investigation models