

Analysis of the Role of Management Accountants as Strategic Advisers, Based on Contingency Model

Ali Sayadi Somar*

Freydoon Rahnamay Roodposhti (Ph.D)**

Zahra Pourzamani (Ph.D)***

Hashem Nikoomaram (Ph.D)****

Abstract

Objective: The purpose of this research is to analyze the role of management accountants as Strategic Advisers for Managers based on the contingency theory. For this analysis, the study has identified 14 management accounting tools related to planning, decision-making and the control based on the IFAC classification and 12 effective contingency factors.

Method: To investigate the issue, the data was collected from 117 companies accepted in the Tehran Stock Exchange, TSE, from the Rahavard Novin software, the TSE website, the Central Bank website and the responses to a standard questionnaire. The data was analyzed by a structural equation model, using t-test and importance-performance matrix. To test the research hypotheses, the Smart PLS3 software was used.

Result: The findings of this study showed that 9 contingency factors of human resources, economic environment, organizational structure, the professional sector, technology, competitive environment, cultural factors, company size and organizational strategy are the effective factors in the usage of management accountants information for company planning and decision making, and 3 contingency factors of external environment, financial resources and senior management supports lack significant effects on the use of management accounting reports.

Conclusion: The two factors of economic environment and external environment are the most important barriers in the use of the reports of management accountants. Therefore, it is suggested to managers to consider the strategies presented in the reports of management accountants for planning, decision making and control of operations in the turbulent environment of the country.

Keywords: *Management Accountants, Strategic Advisers, Factors Contingency Theory, Structural Equation Modeling.*

Citation: Sayadi Somar, A., Rahnamay Roodposhti, F., Pourzamani, Z., Nikoomaram, H. (2019). Analysis of the role of management accountants as strategic advisers based on contingency model. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(3), 89-138.

* Ph.D. Student in Accounting, Science and Research Branch Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

** Professor of Accounting, Science and Research branch Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

*** Associate Professor of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

**** Professor of Accounting, Science and Research branch Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Corresponding Author: Freydoon Rahnamay Roodposhti (Email: rahnama.roodposhti@gmail.com).

Submitted: 18 February 2019

Accepted: 5 May 2019

DOI: 10.22103/jak.2019.13627.2929

انجمن حسابداری ایران

دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

مجله دانش حسابداری

دوره دهم، شماره ۳

پاییز ۱۳۹۸، پیاپی ۳۸

صص. ۸۹ تا ۱۳۸

تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکت‌ها براساس آزمون الگوی اقتضایی

علی صیادی سومار*

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی**

دکتر زهرا پور زمانی***

دکتر هاشم نیکومرام****

چکیده

هدف: هدف از این پژوهش، تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک مدیران بر مبنای تئوری اقتضایی است. بدین منظور ۱۴ ابزار حسابداری مدیریت مرتبط با برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل بر مبنای طبقه‌بندی آیفک (IFAC) و ۱۲ عامل اقتضایی مؤثر بر آن شناسایی شده است. روش: برای بررسی موضوع، براساس الگوی معادلات ساختاری، داده‌های ۱۱۷ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از نرم‌افزار رهاورد نوین، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران، وب سایت بانک مرکزی و یک پرسشنامه استاندارد جمع‌آوری شد و نتایج براساس آزمون t و ماتریس اهمیت- عملکرد عوامل تحلیل شد.

* دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

** استاد حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

*** دانشیار حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

**** استاد حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: فریدون رهنمای رودپشتی (رایانامه: rahnama.roodposhti@gmail.com).

تاریخ پذیرش: ۹۸/۲/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۲۹

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ۹ عامل اقتضایی منابع انسانی، محیط اقتصادی، استراتژی سازمان، بخش حرفه‌ای، تکنولوژی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی، اندازه سازمان و ساختار سازمانی در استفاده از اطلاعات حسابداران مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت موثراند و ۳ عامل اقتضایی محیط خارجی، منابع مالی و حمایت مدیران ارشد بر استفاده از گزارش‌های حسابداران مدیریت تأثیر معناداری ندارند.

نتیجه‌گیری: یافته‌ها نشان می‌دهد که ۲ عامل محیط اقتصادی و محیط خارجی، مهم‌ترین موانع استفاده از گزارش‌های حسابداران مدیریت هستند؛ لذا به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود در محیط اقتصادی پرتلاطم کشور، جهت برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل عملیات؛ استراتژی‌های ارائه شده در گزارش‌های حسابداران مدیریت را مد نظر قرار دهند.

واژه‌های کلیدی: حسابداران مدیریت، مشاوران استراتژیک، عوامل تئوری اقتضایی، الگوی معادلات ساختاری.

استناد: صیادی سومار، علی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ پورزمانی، زهرا؛ نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۸). تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکت‌ها براساس آزمون الگوی اقتضایی، *دانش حسابداری*، ۱۰(۳)، ۸۹-۱۳۸.

مقدمه

با گسترش جوامع بشری و پدید آمدن بازارهای تجاری جدید؛ شرکت‌ها برای حفظ حیات خود ناگزیر به هماهنگ شدن با تغییرات محیطی بودند، در اولین گام مدیران به اطلاعات حسابداری به عنوان یک ابزار مهم تصمیم‌گیری برای تعیین نحوه تخصیص منابع و کنترل آن و حصول اطمینان از به کارگیری مؤثر و کارای منابع نیازمندند. در واقع، این اطلاعات موجب می‌شود که مدیران ۲ وظیفه برنامه‌ریزی و کنترل را جهت تخصیص بهینه منابع مالی و بهره‌وری حداکثری از امکانات موجود بهتر انجام دهند به صورت عمده فرض شده است که بین اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری و پاسخگویی، وابستگی وجود دارد و این اطلاعات موجب بهبود عملکرد سازمانی

می‌شود. در این جهت، در طول دهه اخیر حسابداری مدیریت به عنوان ابزار اساسی برای پیگیری کارایی و کنترل هزینه‌ها به صورت فزاینده‌ای در شرکت‌ها اهمیت پیدا کرده است (هادیان و همکاران، ۱۳۸۵).

لزوم داشتن اطلاعات درست و به‌هنگام و اهمیت روزافزون آن و پیشرفت سریع فناوری طی چند دهه گذشته، مدیران سازمان‌ها را به فکر ایجاد نظام اطلاعاتی مناسب برای برنامه‌ریزی و کنترل بهتر و اثربخش‌تر عملیات سازمان انداخته است؛ نظامی که اطلاعات مالی و غیرمالی متنوعی را در اختیار استفاده‌کنندگان، به ویژه مدیران هر سازمان قرار دهد. نظام حسابداری مدیریت به عنوان مهم‌ترین زیرمجموعه نظام اطلاعاتی مدیریت، منبع اصلی ارائه اطلاعات به شمار می‌آید (هورن‌گرن و همکاران، ۲۰۱۲). ارائه اطلاعات و گزارش‌های سودمند توسط حسابداران مدیریت به مدیران درون سازمانی برای تصمیم‌گیری‌های روزانه و دستیابی به فرصت‌های رقابتی و تضمین پایداری در عرصه رقابت مورد استفاده قرار می‌گیرد، حسابداران مدیریت نمی‌تواند بدون توجه به تحولات بازار، اقتصاد جامعه، فرهنگ و منابع مالی شرکت؛ نقش و وظیفه تهیه اطلاعات را به خوبی ایفا کند که این مطلب بیان‌گر نقش تأثیرگذار محیط بر اثربخشی اطلاعات حسابداری مدیریت است که مفهوم اصلی تئوری اقتضایی را تداعی می‌کند. حسابداران مدیریت بایستی با طراحی و پیاده‌سازی ابزارهای نوین حسابداری مدیریت، به مدیریت در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل منابع کمک‌شایانی کنند تا بتوانند عوامل اثرگذاری محیطی را کنترل کنند و عملکرد شرکت را بهبود بخشند (به نقل از رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶، جلد ۲).

پژوهش‌ها نشان می‌دهد تحولات در سیر تکامل حسابداری مدیریت، ناشی از عوامل محیطی درونی و محیطی بیرونی بوده است از جمله عوامل درونی که ریشه در عوامل بیرونی دارد، شامل: مخارج تحقیق و توسعه، حسابداری، حسابداری مالی، مدیریت منابع (مالی و انسانی)، بازاریابی و تولید است و از جمله عوامل ریشه‌ای بیرونی نیز می‌توان به

فناوری، رقابت، جهانی سازی، بی ثباتی‌های اقتصادی، عوامل فرهنگی و اجتماعی، عوامل سیاسی و پژوهش‌های حسابداری مدیریت اشاره کرد که این مطلب خاستگاه تئوری اقتضایی است (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷). تئوری اقتضایی، مفهوم تناسب بین ویژگی‌های سازمانی و عوامل محیطی را مطرح می‌کند که اغلب برای توضیح علت به کارگیری ابزارهای مختلف حسابداری مدیریت در سازمان‌ها استفاده می‌شود، مفهوم انطباق در تئوری اقتضایی بر این نکته دلالت دارد که عملکرد سازمان می‌تواند به واسطه تناسب بین عوامل محیطی سازمان و ویژگی‌های منعکس کننده، ارتقا یابد، به عبارت دیگر نظریه اقتضایی بر نتایج به جای فرآیندها تمرکز می‌کند یعنی نظریه‌های اقتضایی تلاش می‌کنند تا ساختار سازمانی مناسب یا راهبرد معین در یک موقعیت خاص را تعیین کنند، (به نقل از رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶، جلد ۲، ص ۵۶).

محیط بیرونی همه متغیرهایی را که در خارج از سازمان وجود دارد و ممکن است بر سازمان و عملکرد آن تأثیرگذار باشد، را در بر می‌گیرد. علی‌رغم اینکه این متغیرها خارج از کنترل سازمان‌ها می‌باشند، سازمان‌ها برای بقای خود ناگزیر به در نظر گرفتن آنهاست، مهم‌ترین ابزار سازمان برای بقا حیات خود؛ برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری در خصوص تعیین بهای خدمات و کنترل منابع سازمان است؛ لذا توانایی سازمان در برنامه‌ریزی و کنترل مخارج و تعیین بهای دقیق خدمات؛ وابسته به عوامل اقتضایی است (عرب مازار یزدی و همکاران، ۱۳۹۶). نظریه پردازان تلاش کرده‌اند تا مشخصات خاص ویژگی‌های محیطی را شناسایی کنند که بر اساس نتایج، ۱۲ عامل اقتضایی شناسایی شده‌اند که عبارت‌اند از: محیط خارجی، محیط اقتصادی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی، بخش حرفه‌ای، ساختار سازمانی، تکنولوژی، استراتژی سازمانی، اندازه سازمانی، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی (چن هال، ۲۰۰۳؛ والاس و جرنون، ۱۹۹۵؛ بلکویی، ۱۹۸۳). از طرفی هورن‌گرن، تکامل سیستم حسابداری مدیریت را در قالب ۴ واقعیت ۱- رویکرد واقعیت مطلق (حسابداری مدیریت معادل بهای تمام شده)، ۲- رویکرد

واقعیت شرطی (حسابداری مدیریت، در نقش ارائه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مدیران)، ۳- رویکرد واقعیت پرخرج (حسابداری مدیریت معادل یک سیستم اطلاعاتی) و ۴- رویکرد رفتاری (حسابداری مدیریت، در نقش گزارش‌هایی برای ارزیابی عملکرد عملیات اجرایی مدیران) بیان می‌کند. رویکرد واقعیت شرطی بر این اصل استوار است که تعیین بهای تمام شده محصولات و روش‌های سنتی، نمی‌تواند اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم‌گیری‌های مهم فراهم کند اغلب مدیران خواستار اطلاعات حسابداری بودند که با جزئیات بیشتر و در نمودارهای متفاوت از سیستم حسابداری تهیه می‌شد و اندیشه و تصور هزینه‌های متفاوت به خوبی پذیرفته شده بود لذا نیاز است که ابزارهای نوین بهایی و سیستم حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها به کار گرفته شود (به نقل از رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵).

به طور مشابه طبق طبقه‌بندی آیفک؛ تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری به عنوان دومین مرحله از مراحل تکامل سیستم حسابداری مدیریت تعریف می‌شود، (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶). طبق تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) ۷۳٪ از شرکت‌های منتخب از ابزارهای مرحله اول تکامل؛ ۵۱٪ از ابزارهای مرحله دوم تکامل؛ ۴۵٪ از ابزارهای مرحله سوم و ۱۵٪ از ابزارهای مرحله چهارم تکامل استفاده می‌کنند و همچنین آنان به این نتیجه رسیدند که تهیه اطلاعات برای گزارش‌های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوعاتی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه مورد توجه قرار گرفته‌اند، و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی مورد توجه قرار ندارند. بر این اساس ضرورت دارد نظرات، رویکردها و الگوی مرتبط با موضوع آزمون و تحلیل شوند. هدف از این پژوهش ارائه و آزمون الگوی اقتضایی عوامل تأثیرگذار بر به کارگیری ابزارهای مرتبط با تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل (ابزارهای مرحله دوم تکامل حسابداری مدیریت)

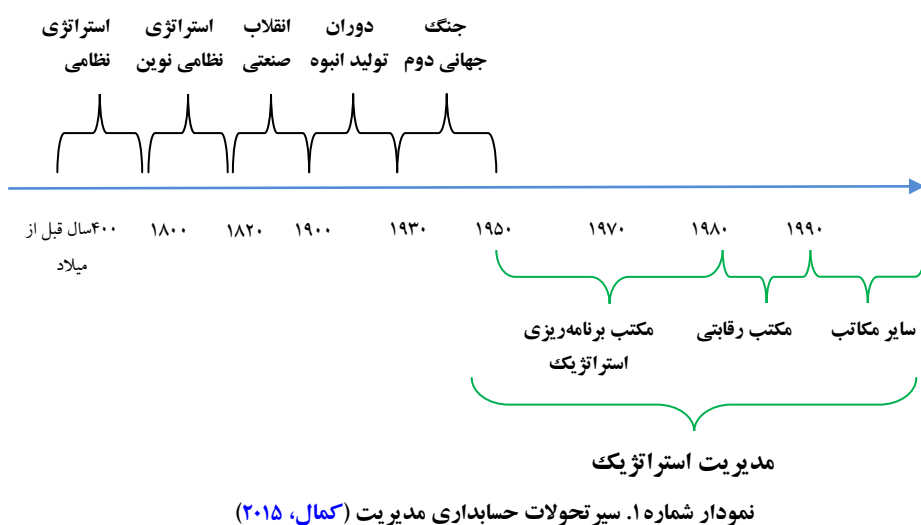
شناسایی و درک دلایل تحقق یا عدم تحقق نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاورهای استراتژیک سازمان است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نقش حسابداران مدیریت در عصر مدیریت استراتژیک

مدیران به اطلاعات حسابداری به عنوان یک ابزار مهم تصمیم‌گیری نیازمندند، در واقع، این اطلاعات موجب می‌شود که مدیران ۲ وظیفه برنامه‌ریزی و کنترل را جهت تخصیص بهینه منابع مالی و بهره‌وری حداکثری از منابع موجود بهتر انجام دهند (هادیان و همکاران، ۱۳۸۵). سیر تاریخی تحولات نقش‌های حسابداری مدیریت به ۲ بخش عصر انقلاب صنعتی و عصر فراصنعتی تقسیم می‌شوند؛ در عصر انقلاب صنعتی (دوره زمانی قبل از سال ۱۹۵۰) که رخدادهای همچون مسئله تولید انبوه، جنگ جهانی دوم و انقلاب صنعتی را شامل می‌شود و بر تعیین بهای محصولات تاکید داشت، در مقابل از عصر فراصنعتی (بعد از سال ۱۹۵۰ تاکنون) به عنوان عصر مدیریت استراتژیک یاد می‌شود که ۳ مکتب برنامه‌ریزی استراتژیک (۱۹۵۱-۱۹۸۰)، مکتب رقابتی (۱۹۸۰-۱۹۹۰)، سایر مکاتب (سال ۱۹۹۰ به بعد) را در خود جای داده است (کمال، ۲۰۱۵)، در مکتب برنامه‌ریزی استراتژیک تأکید حسابداری مدیریت به ارائه اطلاعات برای اهداف برنامه‌ریزی و کنترل تغییر یافت. در این مرحله، حسابداری مدیریت از نظر اتحادیه بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۹۸، به عنوان یک فعالیت مدیریتی اما در نقش کارکنان تلقی گردید که شامل ستاد مدیریت پشتیبانی است و از فناوری‌های مانند تجزیه و تحلیل تصمیم و حسابداری مسئولیت استفاده می‌کند، به جای ملاحظات استراتژیکی و محیطی، کنترل مدیریت به سمت تولید و مدیریت داخلی کشیده شد (عبدالقادر و لوتر، ۲۰۰۴). در مقابل مکتب رقابتی به دنبال شوک قیمت نفت در دهه ۱۹۷۰ نمود یافت؛ چالش منطبق شدن با رقابت جهانی با معرفی مدیریت نوین و تکنیک‌های تولید و در عین حال کنترل هزینه، از طریق کاهش ضایعات در فرایندهای تجاری برطرف گردید. چالش حسابداران مدیریت به عنوان ارائه دهندگان اولیه این اطلاعات، تضمین این امر است که اطلاعات مناسب جهت

پشتیبانی مدیران و کارکنان در همه سطوح در دسترس باشد و این اطلاعات ناشی از تحلیل فرآیند و تکنولوژی‌های مدیریت هزینه است (کمال، ۲۰۱۵). همچنین در مکتب فراصنعتی که دوره زمانی دهه ۱۹۹۰ به بعد را شامل می‌شود، در این دوره صنایع جهانی باز هم با عدم اطمینان و پیشرفت‌های غیرمنتظره و قابل ملاحظه‌ای در تولید و تکنولوژی پردازش اطلاعات مواجه بودند، تاکید حسابداران مدیریت در این دوره ایجاد خلق ارزش از طریق به کارگیری کارا و اثربخش منابع است. در نتیجه حسابداری مدیریت بخش اصلی فرآیند مدیریت سازمان است، چرا که اطلاعات در زمان مناسب مستقیماً در دسترس مدیریت قرار می‌گیرد. استفاده از منابع برای خلق ارزش، بخش حیاتی فرآیند مدیریت در سازمان‌های معاصر می‌باشند، تکنیک‌های همچون هزینه مبتنی بر فعالیت، مهندسی مجدد، مدیریت مبتنی بر فعالیت، کایزن، کارت امتیازی متوازن، بهایابی چرخه عمر، بهایابی هدف از مهمترین ابزارهای این مکتب‌اند (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶)، در نمودار (۱) سیر تحولات حسابداری مدیریت و در نمودار (۲) تکامل روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت ارائه شده‌اند.





نمودار شماره ۲. تکامل روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت (کمال، ۲۰۱۵)

مراحل توسعه حسابداری مدیریت

در جدول (۱) ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت به تفکیک مراحل توسعه و تکامل سیستم حسابداری مدیریت در واحدهای اقتصادی از دیدگاه کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) وابسته به آیفک ارائه شده است. این کمیته تکامل سیستم حسابداری مدیریت را به ۴ مرحله تقسیم می‌کند که عبارت‌اند از: مرحله (۱) تعیین بها و کنترل مالی، مرحله (۲) تهیه اطلاعات در جهت برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، مرحله (۳) کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری و مرحله (۴) ایجاد ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶؛ حساس یگانه و همکاران؛ ۱۳۹۰)، در جدول (۲) خلاصه دیدگاه‌های تئوریک موجود برای تفکیک درجه تکامل یافتگی حسابداری مدیریت ارائه شده است، در این پژوهش مرحله دوم تکامل حسابداری مدیریت مورد بررسی و کنکاش قرار می‌گیرد.

جدول شماره ۱. ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت در مراحل توسعه

دوره	مرحله (۱)	مرحله (۲)	مرحله (۳)	مرحله (۴)
قبل از ۱۹۵۰	تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت	کاهش اتلاف منابع سازمان	خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع
۱۹۵۰ تا ۱۹۶۴	مشاوره‌های استراتژیک	مشاوره‌های استراتژیک	حسابداری مدیریت، بخش لاینفک مدیریت است و تمایز مدیریت صف و ستاد کم رنگ شده است	
۱۹۶۵ تا ۱۹۸۴	به عنوان فعالیت تکنیکی لازم در اداره سازمان است	تهیه اطلاعات جهت حکایت از عملیات مدیریت صف	مدیریت منابع (شامل اطلاعات) برای افزایش سود به شکل مستقیم با کاهش اقلام ورودی	افزایش خروجی‌ها و افزایش ارزش از طریق استراتژی و اهرمی نمودن منابع بخصوص اطلاعات
۱۹۸۵ تا کنون	تعیین بهای تمام شده و کنترل مخارج	اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل و مدیریت، کنترل و تصمیم‌گیری	کاهش اتلاف منابع سازمان از طریق تحلیل فرایند و تکنولوژی‌های مدیریت بهای تمام شده	خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع جهت به حرکت در آوردن ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری

حسابداری مدیریت
دیدگاه سازمانی

۱۳۹۸

۱۳۹۸
۱۳۹۸

جدول شماره ۲. دیدگاه‌های طبقه بندی درجه تکامل یافتگی حسابداری مدیریت

دیدهگاه واقعیت‌ها (هورن‌گرن) (به نقل از رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵)	دیدگاه هزینه یابی و قیمت فروش (دیدگاه پارادایم) (فرازا و ویلیام، ۱۹۹۵؛ ارلی، ۱۹۹۵)	دیدگاه استفاده از ابزارها (آیفک) (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶)
۱ واقعیت مطلق	عصر انقلاب صنعتی	تعیین بها و کنترل مالی
۲ واقعیت شرطی	عصر هزینه‌یابی متغیر و تجزیه و تحلیل CVP	تهیه اطلاعات در جهت برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت
۳ واقعیت پرخرج	عصر هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری
۴ روش رفتاری	عصر استاندارد مبتنی بر بازار در مقابل استاندارد مهندسی	ایجاد ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع

در حسابداری مدیریت برای توضیح علت به کارگیری ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت از تئوری اقتضایی استفاده می‌شود. سازمان‌ها از طریق بررسی اثر متقابل بین سیستم حسابداری مدیریت، عوامل محیطی و عملکرد سازمان؛ عوامل تأثیرگذار بر اثربخشی اطلاعات حسابداران مدیریت شناسایی می‌کند (آبوگلیا، ۲۰۱۱). همچنین بسیاری از سازمان‌ها هنوز تکنیک‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را نپذیرفته‌اند، زیرا استفاده از تکنیک‌های تکامل یافته حسابداری مدیریت به نوع شرایط زمینه‌ای و محیطی بستگی دارد که خاستگاه نظریه اقتضایی است (تیلما، ۲۰۰۵). در واقع تئوری اقتضایی استدلال می‌کند که ساختار مدیریت مؤثر وابسته به شرایط است. به عبارتی ساختار مدیریت به ویژگی‌ها، خصوصیات منحصر به فرد، شرایط و موقعیت سازمان‌ها بستگی دارد (بارتول و همکاران، ۱۹۹۵).

پیشینه پژوهش در حسابداری مدیریت با رویکرد اقتضایی

عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۸) در بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت‌ها بر روی رویه‌های حسابداری مدیریت با رویکرد اقتضایی در انگلستان دریافت که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر شاخص‌های عدم اطمینان محیطی، قدرت مشتریان، تمرکز زدایی، اندازه شرکت، پشتیبانی تکنولوژی اطلاعات، مدیریت کیفیت جامع و سیستم تولید به موقع است. همچنین داده‌های به دست آمده، تأیید نمود که قدرت مشتریان می‌بایست به عنوان یک عامل بیرونی به تئوری اقتضایی افزوده گردد. انتظارات آنها در خصوص ارتباط استراتژی رقابتی، پیچیدگی سیستم عملیات و فاسد شدنی بودن محصول با سطح بلوغ حسابداری مدیریت مورد تأیید قرار نگرفت. چن هال (۲۰۰۳) به بررسی تئوری اقتضایی از دیدگاه کارکردی می‌پردازد، دیدگاهی که فرض می‌کند سیستم‌های کنترل مدیریت جهت کمک به دستیابی به اهداف مطلوب سازمانی ایجاد شده‌اند. وی بیان می‌کند که سیستم حسابداری مدیریت مناسب به محیط خارجی، تکنولوژی، ساختار سازمانی، اندازه سازمان، استراتژی سازمان و فرهنگ ملی بستگی دارد. با مطالعه ادبیات تحقیق ۱۲ عامل اقتضایی شناسایی شده‌اند که عبارت‌اند از: محیط خارجی، محیط اقتصادی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی،

بخش حرفه‌ای، ساختار سازمانی، تکنولوژی، استراتژی سازمانی، اندازه سازمان، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی. (چن‌هال، ۲۰۰۳؛ والاس و جرنون، ۱۹۹۵؛ بلکویی، ۱۹۸۳)

در ادامه نحوه ارتباط ۱۲ عامل اقتضایی یاد شده با سیستم حسابداری مدیریت ارائه و فرضیه‌های پژوهش تدوین می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

عوامل اقتضایی تعیین کننده میزان استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت در قالب یک فرضیه اصلی و ۱۲ فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین شده‌اند و سپس الگوی نهایی پژوهش در نمودار (۳) ارائه شده است.

فرضیه اصلی

عوامل اقتضایی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

فرضیه‌های فرعی

(۱) عامل محیط خارجی و حسابداری مدیریت

گل (۱۹۹۱) به بررسی تأثیر سیستم‌های حسابداری مدیریت و عدم اطمینان محیطی بر عملکرد مدیران پرداخت. نتیجه تحقیق نشان داد که تأثیرات سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد وابسته به عدم اطمینان محیطی است. مطابق نظریه تناسب اقتضایی، تناسب بین سطح بالای عدم اطمینان محیطی ادراک شده و سیستم حسابداری مدیریت پیشرفته به احتمال زیاد عملکرد را بهبود می‌بخشد؛ اما ناسازگاری و عدم تناسب بین این دو، اثر معکوسی بر عملکرد شرکت خواهد داشت، به عبارت دیگر عدم اطمینان محیطی ادراکی بر رابطه بین الگوی سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت اثر تعدیلی قوی دارد. شرکت‌های با ریسک محیطی بالا زمانی بهتر کار می‌کنند که الگوهای سیستم حسابداری پیشرفته‌تر را به کار گیرند، (آجیلاد، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر، در صورتی که توانایی سازمان در مقابله با عدم اطمینان محیطی با عدم اطمینان محیطی ادراک شده متناسب شود،

عملکرد سازمانی بهینه می‌شود، در واقع در شرایطی که عدم اطمینان محیطی بالاست، سیستم حسابداری مدیریت پیشرفته تأثیر مثبتی بر عملکرد سازمان دارد (چونگ، شاو و اچسی، ۲۰۱۱). بنابراین، اولین فرضیه فرعی به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی اول: عامل محیط خارجی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۲) عامل محیط اقتصادی و حسابداری مدیریت

آرپان و راداباگ (۱۹۸۵) بیان نمودند که عوامل اقتصادی، مهم‌ترین عامل توسعه حسابداری و گزارشگری است. نبود ثبات از مضرترین مشخصه‌های اقتصادی است، راه اندازی و توقف در سیستم‌های اقتصادی، به منزله رکود و رونق تلقی می‌شود. این نوسانات از رونق به رکود و بالعکس هزینه‌های گزافی دارد که نهایتاً بر بهای تمام شده محصولات اثرات نامطلوبی می‌گذارد و ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها را افزایش و بازده را کاهش می‌دهد. برای مقابله با خطر و عدم اطمینان‌های موجود، اهمیت به کارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت به طور مستمر رو به افزایش است. دلیل این پدیده، شدت گرفتن رقابت در محیط اقتصادی داخل و خارج از کشورها، کاهش حاشیه سود، افزایش قیمت نهاده‌ها، بحران‌های اقتصادی و... است (اویار، ۲۰۱۰). لذا، دومین فرضیه فرعی به این صورت بیان می‌شود که:

فرضیه فرعی دوم: عامل محیط اقتصادی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۳) عامل محیط رقابتی و حسابداری مدیریت

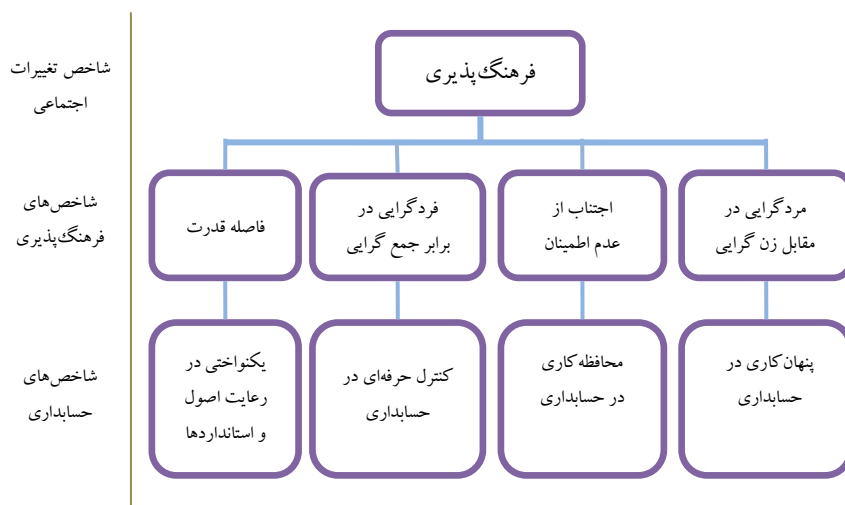
رقابت در بازار محصول، به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی برون سازمانی و یک عامل مهم و حیاتی در اتخاذ تصمیمات افشای اطلاعات توسط شرکت‌ها محسوب می‌شود. رقابت در بازار محصول، از یک سو شرکت‌های موجود در صنایع مشابه را مجبور می‌کند به دنبال اطلاعات رقبا باشند و از سوی دیگر اطلاعات خودشان را برای داشتن مزیت رقابتی پنهان کنند (تنگ ولی، ۲۰۱۱). بنابراین، رقابت در بازار محصول می‌تواند بر کیفیت و کمیت

افشای اطلاعات اثرگذار باشد. به اعتقاد لی (۲۰۱۰) رقابت در بازار منجر به بهبود کیفیت افشای اطلاعات توسط شرکت‌ها خواهد شد. **خاندولا (۱۹۷۲)** بیان می‌کند که انواع مختلف رقابت (مثلاً رقابت در زمینه قیمت، بازاریابی و محصول) تأثیرات بسیار متفاوتی بر استفاده از اطلاعات حسابداری در شرکت‌های تولیدی دارد. هر چه رقابت بیشتر باشد، نیاز به کنترل هزینه‌ها بیشتر خواهد بود. **خاندولا (۱۹۷۲)** بین رقابت و استفاده از کنترل‌های مدیریتی پیشرفته، همبستگی مثبتی را یافت. لذا، سومین فرضیه فرعی به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه فرعی سوم: عامل محیط رقابتی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۴) عامل فرهنگی و حسابداری مدیریت

نفوذ فرهنگ در سیستم‌های حسابداری در کشورهای مختلف بیش از سه دهه است که مورد تحقیق قرار می‌گیرد. ارزش‌های متفاوت فرهنگی از نحوه عمل حسابداری یکسان در سطح جهانی جلوگیری می‌نماید (**آسکاری، ۲۰۰۶**). اجماع عمومی بر عوامل محیطی مؤثر بر محیط حسابداری، شامل فرهنگ، توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه، سطح تورم، قوانین مالیاتی، سیستم حقوقی و سطح آموزش است (**دوپینگ و سالتر، ۱۹۹۵**). **راب‌گری (۱۹۸۸)** اعتقاد دارد که ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی بر حرفه حسابداری در چهار مشخصه حرفه‌ای گرائی، محافظه‌کاری، یکنواختی و پنهان‌کاری تأثیر دارد. عقیده **راب‌گری (۱۹۸۸)** در مورد ارتباط بین فرهنگ و حسابداری در شکل (۱) نشان داده شده است. بنابراین، فرضیه فرعی چهارم بدین صورت تدوین می‌شود:



شکل شماره ۱. تأثیر الگوی فرهنگ پذیری بر توسعه حسابداری طبق مطالعات راب گری (۱۹۸۸)

فرضیه فرعی چهارم: عامل فرهنگی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۵) عامل بخش حرفه‌ای و حسابداری مدیریت

بخش حرفه‌ای بر نحوه آموزش، یادگیری، تأیید صلاحیت و نظام حاکم بر حسابداران و حسابرسان دلالت دارد. در کشورهایی که خود نظامی حرفه‌ای وجود دارد معمولاً زمانی که این خودنظمی تهدید می‌شود، حرفه حسابداری دچار بحران می‌شود (کیرک، ۱۹۸۴). حسابداران حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را منطبق با استانداردهای حسابداری و تکنیکی صحیح انجام دهند، اما تئوری دور کهیم با عنوان تضادهای اجتماعی در حرفه حسابداری بیان می‌کند که در تضاد منافع بین حسابداران به عنوان ارائه‌کنندگان خدمات و جامعه به عنوان استفاده‌کننده از خدمات؛ حسابداران گاهی جهت حفظ موقعیت شغلی منافع استفاده‌کنندگان را ترجیح می‌دهند (تینکر، ۱۹۸۴). جهت تحقق این هدف اقدام به مدیریت سود می‌کنند. یکی از مهم‌ترین موارد کشف مدیریت سود که با دانش و صلاحیت حرفه‌ای حسابداران ارتباط تنگاتنگی دارد، تجدید ارائه صورت‌های مالی است که حسابداران در سنوات بعد صورت‌های مالی را تجدید ارائه می‌کنند. با کشف انگیزه‌های

تجدید ارائه می‌توان به صلاحیت و دانش حسابداران پی برد. لذا، می‌توان گفت به کارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت می‌تواند باعث کاهش تعداد تجدید ارائه‌ها و تغییر انگیزه تجدید ارائه‌ها از فرصت طلبانه به غیر فرصت طلبانه شود (صیادی سومار و همکاران، ۱۳۹۷).

بنابراین، فرضیه فرعی پنجم بدین صورت تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی پنجم: عامل بخش حرفه‌ای بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۶) عامل ساختار سازمانی و حسابداری مدیریت

عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۸) به بررسی تأثیر مجموعه‌ای از متغیرهای اقتضایی بالقوه بر روی رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های انتخاب شده از انگلیس پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر تمرکززدایی و ساختار غیرمتمرکز است. سوباروین (۲۰۰۸) چهار خصوصیت را برای اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت را تبیین نمود که شامل: وسعت قلمرو، سطوح تجمیع، انسجام و یکپارچگی و بهنگام بودن، و عدم تمرکز را به عنوان عامل مؤثر بر ۴ خصوصیت سیستم حسابداری مدیریت در نظر گرفت. نتایج نشان داد که عدم تمرکز، اثر مستقیم بر سیستم حسابداری مدیریت دارد. در نتیجه می‌توان گفت عدم تمرکز در ساختار سازمانی به واسطه تأثیر بر سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران تأثیرگذار است. طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۷) در بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت‌های تولیدی شهرستان بناب دریافتند که بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران با سیستم حسابداری مدیریت رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ششم بدین صورت تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی ششم: عامل ساختار سازمانی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۷) عامل تکنولوژی و حسابداری مدیریت

هالدوما و لاتس (۲۰۰۲) به بررسی عوامل اقتضایی مؤثر بر رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی استونی پرداختند. عوامل اقتضایی به دو گروه اصلی تقسیم می‌شوند: عوامل بیرونی و درونی، تکنولوژی از عوامل اقتضایی درونی مؤثر بر رویه‌های حسابداری مدیریت است. پیشرفت در تکنولوژی اطلاعات به عنوان عاملی است که بیشترین ارزش را در بین عوامل تغییر حسابداری مدیریت داراست (لوتر و لانگدمن، ۲۰۰۱). شوآرتس و همکاران (۲۰۱۳) تحقیقی تحت عنوان «عوامل برانگیزنده تغییر در حسابداری مدیریت و موانع پیش رو آنها» عنوان را انجام دادند، یافته‌های به دست آمده حاکی از آن است که توانمندی‌های فناوری و کنترل رفتاری، انجام تغییر در حسابداری مدیریت را میسر می‌سازند. به عبارتی معرفی تکنولوژی‌های مدرن تولید به تغییر در تکنیک‌های بهایابی محصول می‌انجامد. پس، فرضیه فرعی هفتم بدین صورت تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی هفتم: عامل تکنولوژی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۸) عامل استراتژی سازمان و حسابداری مدیریت

وریتن (۲۰۱۰) در بررسی تأثیر استراتژی، ساختار و نوآوری‌های فنی واحد تجاری بر تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری دریافت که استراتژی واحد تجاری بر تغییر در مؤلفه‌های خاص سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری تأثیر می‌گذارند. راجیو و همکاران (۲۰۱۴) رابطه بین استراتژی‌های رقابتی و پایداری عملکرد را مورد بررسی قرار دادند، نتایج نشان داد که استراتژی‌های رقابتی منجر به بهبود عملکرد جاری می‌شوند. با وجود این، استراتژی تمایز نسبت به استراتژی رهبری هزینه، منجر به حفظ عملکرد دوره‌های آتی می‌شود. همچنین استراتژی تمایز با ریسک بیشتری همراه است. لذا، فرضیه فرعی هشتم به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی هشتم: عامل استراتژی سازمان بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۹) عامل اندازه شرکت و حسابداری مدیریت

شرکت‌های بزرگ، شرکت‌هایی هستند که دارای خطوط متنوع محصول هستند، تکنیک‌های تولید انبوه را به کار می‌گیرند، دارای شعبات زیاد و استفاده بیشتر از کنترل‌های پیچیده و جمع‌آوری اطلاعات محیطی نظیر پیش‌بینی و تحقیقات بازار هستند (خاندولا، ۱۹۷۲). همچنین شرکت‌های بزرگ‌تر تمایل دارند که از کنترل‌های اجرایی رسمی استفاده نسبتاً بیشتری کنند تا کنترل‌های میان‌فردی، نتایج نشان می‌دهند که در شرکت‌های بزرگ‌تر که تنوع و عدم تمرکز بیشتری در زمینه تصمیم‌گیری وجود دارد، مشارکت در بودجه بندی نیز بیشتر است (مرچنت، ۱۹۸۱). سید مقبول الرحمان (۲۰۱۱) در پژوهش در ۴۵ شرکت تولیدی پاکستان نشان داد که اندازه شرکت، یک عامل مهم بر استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است. لذا، فرضیه فرعی نهم به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی نهم: عامل اندازه سازمان بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۱۰) عامل حمایت مدیران ارشد و حسابداری مدیریت

لیتین (۲۰۰۱) بیان نمود که تغییر در نیازهای اطلاعاتی مدیریت یا تغییر در رهبران به عنوان عامل تسریع‌کننده برای شرکت‌ها در راستای اثرگذاری بر تغییر حسابداری مدیریت است. شوآرز و همکاران (۲۰۰۷) در بررسی عوامل مؤثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه چگونگی تأثیر آنها بر نگرش و یا قصد تغییر حسابداری مدیریت با مطالعه ۱۶۱ بانک آلمانی دریافتند که یکی از محرک‌های تغییر حسابداری مدیریت، انتظارات هیات مدیره است. وین سل (۲۰۰۶) معتقد است که استفاده از سیستم‌های مناسب و یکپارچه و تکنیک‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در صورت قوی‌تر بودن حاکمیت شرکتی زمینه حمایت از تصمیمات مدیران و سیستم‌های راهبردی را فراهم می‌کند، (مشایخ

و همکاران، ۱۳۹۰). براساس تئوری نمایندگی اقتصادی تکنیک‌های مبتنی بر حسابداری مدیریت استراتژیک می‌تواند برای استقرار هرچه بهتر حاکمیت شرکتی تدوین شوند. همچنین تئوری نمایندگی سازمانی مبتنی بر حسابداری مدیریت بیان می‌کند که تنش بین مباحث مربوط به مدیر ریسک‌پذیر و پیاده‌سازی استراتژی، می‌تواند در توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک به کار رود (رهنمای رودپشتی و بیات، ۱۳۹۱). بنابراین، فرضیه فرعی دهم به شکل زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه فرعی دهم: عامل حمایت مدیران ارشد بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۱۱) عامل منابع مالی و حسابداری مدیریت

لیتین (۲۰۰۱) تعدادی از شرکت‌های دارای بودجه‌های ناچیز برای تغییرات حسابداری مدیریت و عدم تمایل آنها به تغییر را شناسایی نمود. اگر یک تغییر حسابداری، پرهزینه باشد می‌تواند رد شود. هدف اصلی نوآوری، بهبود تکنیک‌های تولید و خلق تولیدات جدید است که در دو شکل صورت می‌گیرد. در شکل اول، نوآوری توسط خود بنگاه صورت می‌گیرد به طوری که کالاهای جدید را تولید می‌کند و از این طریق بهره‌وری کل تولید خود را افزایش می‌دهد، در شکل دوم، بنگاه‌ها از نوآوری بنگاه‌های دیگر استفاده می‌کنند، قابل ذکر است که هر دو شکل مذکور، به عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه گزارش شده‌اند. (لاورنس، ۱۹۶۷) با انجام مخارج تحقیق و توسعه و تولید محصولی جدید در مقابل سایر رقبا این امکان را برای شرکت بوجود می‌آید که علاوه بر استفاده از امتیاز حق اختراع و تولید محصول جدید و انحصار تولید آن برای چندین سال متمادی برای خود، مصرف‌کنندگان را به سمت و سوی استفاده و معرفی محصول خود متمایل می‌سازد و از این طریق عملکرد شرکت را افزایش می‌دهد. بنابراین، فرضیه فرعی یازدهم به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه فرعی یازدهم: عامل منابع مالی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

۱۲) عامل منابع انسانی و حسابداری مدیریت

تایلس همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقی به بررسی این موضوع پرداختند که عملکردهای حسابداری مدیریت در سطوح مختلف سرمایه فکری (انسانی، ساختاری و ارتباطی) به چه نحو است، آن‌ها با جمع‌آوری اطلاعات از ۱۱۹ شرکت بزرگ مالزیایی به این نتیجه رسیدند که بالا بودن میزان سرمایه‌گذاری در سرمایه فکری به شرکت، در سربلند خارج شدن از شرایط نامطمئن اقتصادی کمک می‌کند. به علاوه سرمایه فکری بر برخی جنبه‌های حسابداری مدیریت اثرگذار است. همچنین **دیلمی (۱۳۹۱)** در پژوهشی به بررسی تأثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که بین میزان سرمایه‌گذاری شرکت در سطوح سرمایه فکری (انسانی، ساختاری و ارتباطی) بر رویه‌های حسابداری مدیریت و موفقیت عملکردی شرکت و توانایی آن در عکس‌العمل نشان دادن به رویدادهای آتی تأثیر مثبت دارد. در نهایت، فرضیه فرعی دوازدهم به شکل زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه فرعی دوازدهم: عامل منابع انسانی بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری شرکت تأثیر دارد.

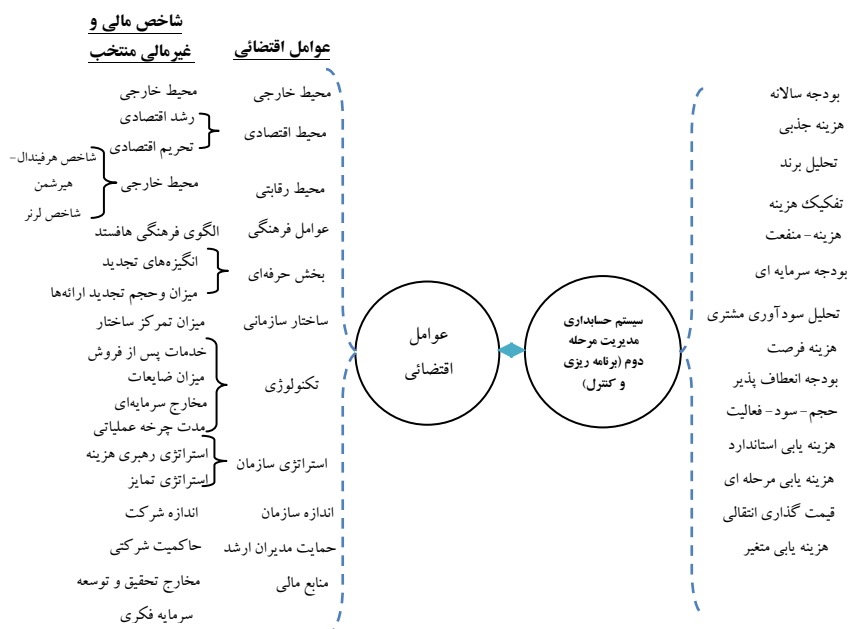
روش‌شناسی تحقیق

روش مورد استفاده در این پژوهش، روش پیمایشی با رویکرد طرح تجربی است. در این پژوهش به منظور ارائه الگو از تکنیک الگویابی معادلات ساختاری استفاده شده است. الگویابی معادلات ساختاری یک تکنیک تحلیل چند متغیره بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیره است که امکان آزمون همزمان مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون که در آنها متغیرها دارای نقش‌های مختلفی هستند را فراهم می‌کند. رویکرد مورد استفاده در این تحقیق برای برآورد پارامترهای الگوی معادلات ساختاری، روش‌شناسی مبتنی بر واریانس به روش حداقل مربعات جزئی است. یک الگوی ساختاری شامل دو بخش؛ الگو یاندازه‌گیری و الگوی تابع ساختاری است. الگوی اندازه‌گیری نشان می‌دهد که چگونه سازه‌های پنهان در قالب تعدادی معرف (متغیر قابل مشاهده)

اندازه‌گیری شده‌اند و الگوی ساختاری یا تحلیل مسیر، نیز روابط علی بین این سازه‌های پنهان را مشخص می‌کند. در رویکرد الگویابی معادلات ساختاری، دو نوع الگوی اندازه‌گیری، یکی الگوی اندازه‌گیری تکوینی و دیگری الگوی اندازه‌گیری انعکاسی وجود دارد. بر اساس الگوی ارائه شده در این پژوهش، سازه‌های تکامل سیستم حسابداری مدیریت، منابع انسانی و حمایت مدیران ارشد دارای الگوهای اندازه‌گیری تکوینی هستند که جهت روابط از سمت معرف‌ها به سمت سازه مرکزی است. در این پژوهش از آزمون ناپارامتریک بوت‌استراپ با ۱۰۰۰ تکرار برای برآورد خطاهای استاندارد و اندازه‌گیری متغیرهای تکوینی استفاده شده است، و سایر سازه‌ها دارای الگوهای اندازه‌گیری انعکاسی هستند. یعنی جهت روابط از سمت سازه‌ها به سمت معرف‌ها است. برازش الگوی اندازه‌گیری انعکاسی از طریق بررسی پایایی مرکب شاخص‌ها، روایی همگرا و روایی واگرا مورد ارزیابی قرار گرفت. همچنین سازه‌های محیط اقتصادی، عوامل فرهنگی و استراتژی سازمان با الگوهای سلسله‌مراتبی و در دو سطح سنجیده شده‌اند. برای ارزیابی الگو مورد مطالعه از نرم‌افزار اسمارت استفاده شده است (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). بنابراین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، یک فرایند دو مرحله‌ای انجام می‌شود. ابتدا باید از برازش قابل قبول الگوی اندازه‌گیری اطمینان حاصل شود و سپس برازش الگوی ساختاری مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای رد یا عدم رد فرضیه پژوهش نیز از آزمون معناداری هریک از بارهای عاملی استاندارد شده الگوی ساختاری (آزمون t) استفاده شده است. چنانچه مقدار قدرمطلق آماره t بیشتر از ۱/۹۶ باشد، فرضیه پژوهش رد نمی‌شود.

همچنین جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که با پیگیری‌های لازم اطلاعات ۱۱۷ شرکت در اختیار گروه پژوهش قرار گرفت. داده‌های مربوط به شرکت‌های عضو نمونه پژوهش از نرم‌افزار ره‌آورد نوین، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران، وب سایت بانک مرکزی و پرسشنامه استاندارد توزیع شده در خصوص استفاده از ابزارهای مراحل تکامل حسابداری

مدیریت و وضعیت تمرکز سازمانی در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استخراج گردیده است. در ادامه در جدول (۳) نحوه اندازه‌گیری متغیرها و شاخص‌های آنان ارائه شده است.



نمودار شماره ۳. الگوی مفهومی پژوهش

جدول شماره ۳. تشریح نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مالی و غیر مالی منتخب پژوهش

عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه‌گیری
محیط خارجی	عدم اطمینان	برای اندازه‌گیری عدم اطمینان محیطی از ضریب تغییرات فروش استفاده می‌شود زیرا هر چه نوسان فروش بیشتر باشد، محیط با عدم اطمینان بیشتری همراه است (برگ و لاولس، ۱۹۹۸).
محیط اقتصادی	محیط خارجی	
محیط رقابتی	محیطی (SC)	
عوامل فرهنگی		
بخش حرفه‌ای		
ساختار سازمانی		
تکنولوژی		
استراتژی سازمان		
اندازه سازمان		
حمایت مدیران ارشد		
منابع مالی		

$$EU_{i,t} = \frac{\sigma \text{ Sales}}{\mu \text{ Sales}} \quad i, t - 4 \text{ to } t \quad (1)$$

$$EU_{i,t} = \frac{\sqrt{\sum (S_{j,t} - \bar{S})^2}}{\bar{S}} \quad (2)$$

EU: بیانگر ضریب تغییرات فروش است و شاخص متغیر عدم اطمینان محیطی
 Sales: بیانگر انحراف معیار فروش‌های شرکت طی یک دوره پنج ساله (از سال t-4، t، Sales: بیانگر میانگین فروش‌های شرکت طی دوره پنج ساله (از

عامل اقتصادی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		سال 4-t، t.
		<p>برای بررسی مسئله رشد اقتصادی: جهت انتخاب دوره‌های رونق و رکود اقتصادی در بازه زمانی (۱۳۸۰-۱۳۹۵) از نتایج حاصل از پژوهشگران حوزه اقتصادی و یافته‌های اقتصاد شامل پژوهش دولو و همکاران (۱۳۹۶) استفاده شده است. بر اساس نتایج حاصل از مطالعات حوزه اقتصاد در این خصوص که به بررسی ادوار مختلف تجاری با استفاده از داده‌های تولید ناخالص داخلی (GDP) منتشر شده در وب سایت بانک مرکزی بر اساس فیلتر هدریک-پروسکات (HP) پرداخته‌اند، در کل دوره مورد مطالعه ۱۳۸۰ الی: ۱۳۹۵. سالهای رونق (EG): (۸۰-۸۱-۸۲-۸۴-۸۵-۸۶-۸۸-۸۹-۹۳-۹۵). سالهای رکود (ED): (۸۳-۸۷-۹۰-۹۱-۹۲-۹۴).</p> <p>میانگین حسابی نسبت فروش شرکت در صنعت به نسبت رشد اقتصاد (تولید ناخالص داخلی) در سال‌های رونق و رکود برای بررسی اثرات چرخه‌های تجاری بر روند تکامل سیستم حسابداری مدیریت شرکت استفاده می‌شود.</p> $ASGE = \sum_{i=1}^n \gamma / M \quad (3)$ <p>= (تولید ناخالص داخلی سال قبل / تولید / (فروش صنعت / فروش شرکت)) γ ناخالص داخلی امسال)</p> <p>نحوه اندازه گیری تحریم‌ها (مسائل سیاسی): با توجه به وضع تحریم‌های شدید نفتی به عنوان مهمترین محصول صادراتی ایران و طرح پرونده هسته‌ای ایران در شورای امنیت بازه ۱۳۸۵-۱۳۹۲ دوران تحریم شدید (ES)، ۱۳۸۰-۱۳۸۴ دوران تحریم عادی (NS)، ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۵ بعد از تصویب برنامه راهبردی جامع اقدام شرکت (برجام) و خارج شدن پرونده هسته‌ای از شورای امنیت دوران عادی (OS) تعیین می‌شود (رضایی و همکاران، ۱۳۹۶). میانگین حسابی نسبت رشد سود عملیاتی شرکت در طول بازه زمانی برای بررسی اثرات تحریم‌ها بر روند تکامل سیستم حسابداری مدیریت شرکت استفاده می‌شود.</p>
رشد اقتصادی و- محیط اقتصادی	تحریم اقتصادی (مسائل سیاسی)	
		از دو شاخص مهم ساختار بازار برای اندازه گیری استفاده می‌شود:
		(۱) شاخص هرفیندال-هیرشمن (HHI):
محیط رقابتی	ساختار بازار محصول	این شاخص برای بیان شاخص تمرکز صنعت استفاده می‌شود (وانگ، ۲۰۱۰).
		$HHI_{it} = \sum_{j=1}^n S_{it}^2 \quad (4)$

عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		<p>S_{it}: سهم بازار اقتصادی i در دوره t (درصد فروش شرکت به کل کالای فروش رفته در بازار)، و n: تعداد واحدهای اقتصادی موجود در صنعت.</p> <p>(۲) شاخص لرنر (LI): این شاخص برای اندازه گیری توانایی قیمت گذاری محصولات توسط شرکتها مورد استفاده قرار می گیرد، مشخص می کند که آیا شرکت توانایی تعیین قیمت محصول در راستای پوشش هزینه نهایی خود را دارد یا نه؟ (لونتیس و همکاران، ۲۰۱۱).</p> $LI_{it} = \frac{Sales_{it} - COGS_{it} - SG \& A_{it}}{Sales_{it}} \quad (5)$ <p>$COGS_{it}$: بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت.</p> <p>$Sale_{it}$: فروش شرکت.</p> <p>$SG\&A_{it}$: هزینه های اداری، عمومی و فروش.</p>
عوامل فرهنگی	الگوی فرهنگی هافستد	<p>بطور کلی ابعاد فرهنگی هافستد (۲۰۰۱) شامل: فرد گرایی / جمع گرایی، مرد منشی / زن منشی، اجتناب از عدم اطمینان، فاصله قدرت.</p> <p>در زمینه بررسی ابعاد فرهنگی، از الگوی ارزش های فرهنگی هافستد (۲۰۰۱) استفاده شده است. در بررسی ابعاد فرهنگی هافستد، از پرسشنامه استاندارد (IBM نسخه ۹۴) استفاده شده است که متشکل از ۲۰ سؤال، که سوالات ۱ تا ۵ بعد مرد منشی در مقابل زن منشی، سوالات ۶ تا ۱۰ بعد فرد گرایی در مقابل جمع گرایی، سوالات ۱۱ تا ۱۵ بعد اجتناب از عدم اطمینان و سوالات ۱۶ الی ۲۰ بعد فاصله قدرت را اندازه گیری می کنند.</p>
بخش حرفه ای	تعداد تجدید ارائه صورت های مالی و انگیزه های آن	<p>روش اندازه گیری تجدید ارائه صورت های مالی:</p> <p>اگر صورت های مالی تجدید ارائه شده باشند (۱) و در صورت عدم تجدید ارائه صورت های مالی (۰). در این پژوهش اطلاعات اولیه و تجدید ارائه شده ۳ ساله (۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۵) شرکت های عضو نمونه بررسی می شوند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۴).</p> <p>روش طبقه بندی انگیزه های تجدید ارائه (MRFS):</p> <p>برای شناسایی رفتارهای فرصت طلبانه در گزارشگری مالی شرکت ها بر اساس الگوی بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) به مقایسه رقم سود اولیه و سود تجدید ارائه شده پرداخته می شود. اطلاعات اولیه و تجدید ارائه شده صورت های مالی شرکت های عضو نمونه برای سال های ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۵ بررسی می شوند.</p> <p>(۱) حالت های انگیزه فرصت طلبانه:</p>

عامل اقتصادی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		الف: حالت افزایش سود:
		$OI_{it} \geq MF_{it} \geq RI_{it} \quad (6)$ <p>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 پیش بینی شده (MF) و سود تجدید ارائه شده کمتر از سود پیش بینی شده (MF) باشد آن شرکت در زمره شرکت‌های قرار می‌گیرد که در گزارشگری مالی خویش رفتار فرصت طلبانه داشته است.</p> <p>ب: حالت کاهش سود: (شرط برقراری همزمان هر دو رابطه پایین)</p> $RI_{it}^2 \geq OI_{it} \geq MF_{it} \quad (7)$
		$Adj_IBES_Actual_{t+1} \geq MF_{t+1} \geq IBES_Actual_{t+1} \quad (8)$ <p>در روابط بالا MF_{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).</p> <p>(۲) حالت‌های انگیزه غیر فرصت طلبانه:</p> <p>اگر انگیزه فرصت طلبانه نداشته باشد، غیر فرصت طلبانه است.</p>
ساختار سازمانی	ساختار غیر تمرکز (عدم تمرکز) (DI)	برای اندازه گیری عدم تمرکز ساختار از پرسش نامه مقاله تیروئن سوپاروین (۲۰۰۸) استفاده می‌شود که شامل ۸ سؤال است که براساس طیف لیکرت از تفویض کامل تا اختیارات کامل طراحی شده‌اند.
تکنولوژی	الف) هزینه خدمات پس از فروش (گارانتی) ب) میزان زیان ضایعات ج) مخارج سرمایه	نحوه اندازه گیری متغیرها: الف) خدمات پس از فروش (GU): میزان خدمات پس از فروش کالاها. ب) میزان زیان ضایعات (LW): از تقسیم رقم زیان ضایعات در صورتهای مالی شرکتها بر کل دارایی‌ها به دستمی‌آید. (هدف از تقسیم کردن بر میزان دارایی‌ها همگن نمودن داده‌ها است). ج) مخارج سرمایه‌ای (CE): $Capital\ expenditure_t = Net\ Fix\ Assets_t - Net\ Fix\ Assets_{t-1} + Depreciation_t \quad (9)$

عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
	(د) مدت چرخه عملیاتی (Oper cycle)	که در این رابطه Net Fix Assets خالص تغییرات در دارایی‌های ثابت شرکت i در سال t، Depreciation استهلاك سالانه شرکت i در سال t است (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).
		(د) مدت چرخه عملیاتی (DOC): چرخه عملیات واحد تجاری، از پرداخت وجه نقد برای خرید مواد یا کالا شروع و به وصول وجه نقد حاصل از فروش ختم می‌شود. این چرخه به دو قسمت تقسیم می‌شود: قسمت اول، دوره تحصیل دارایی تا دوره فروش آن که "دوره فروش موجودی کالا" نامیده می‌شود و قسمت دوم، دوره فروش موجودی کالا تا زمان دریافت مابه ازای فروش که "دوره وصول حساب دریافتنی" نامیده می‌شود. نحوه اندازه گیری لگاریتم طبیعی (Ln) از مدت چرخه عملیاتی (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).
		(۱۰) $\frac{[SALE/360/Average\ RECT + COGS/360/Average\ INVT]}{}$
		الف) نحوه اندازه گیری استراتژی رهبری هزینه (CostLeadership) به پیروزی راجیو و همکاران (۲۰۱۴) از سه نسبت (۱) فروش به مخارج سرمایه ای (S/CAP)، (۲) فروش بر ارزش دفتری ماشین الات و تجهیزات (S/PA) و (۳) نسبت تعداد کارکنان به کل دارایی های شرکت (EM/A).
استراتژی سازمان	الف) استراتژی رهبری هزینه ب) استراتژی تمایز	ب) نحوه اندازه گیری استراتژی تمایز (Differentiation) به پیروی از بالسام و همکاران (۲۰۱۱) و راجیو و همکاران (۲۰۱۴) از دو نسبت (۱) هزینه های عمومی و اداری به فروش (SGA/S) و (۲) فروش به بهای تمام شده کالای فروش رفته (S/COGS).
		(۱۱) $Size = \ln Total\ Assets_{it}$
اندازه سازمان	اندازه شرکت (FS)	Size: لگاریتم طبیعی جمع دارایی های شرکت i در سال t، (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲)
		الف) استقلال هیات مدیره (IB): نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره به کل اعضای هیات مدیره.
حمایت مدیران ارشد	حاکمیت شرکتی	ب) تمرکز مالکیت (OC): درصد مالکیت سهام داران نهادی که حداقل ۵ درصد سهام شرکت را دارند تعریف می شود که بین یک و صفر است. ج) دوگانگی وظایف هیات مدیره (DB): اگر مدیرعامل رئیس هیات مدیره است برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است.

عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		<p>(د) نفوذ مدیرعامل (CI): اگر رئیس هیات مدیره غیرموظف باشد برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است.</p> <p>(ه) کیفیت حسابرسی (AQ): احتمال انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان شاخصی از کیفیت مد نظر است، اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.</p> <p>(و) مالکیت مدیریت (MO): درصد سهام نگهداری شده توسط اعضای هیات مدیره نسبت به کل سهام شرکت.</p> <p>(ن) مالکیت نهادی (IO): درصد سهام متعلق به بانک‌ها، مؤسسات بیمه، مؤسسات مالی و شرکت‌های دولتی از کل سهام شرکت.</p> <p>(ج) مدت زمان تصدی مدیرعامل (MD): لگاریتم مدت زمان تصدی مدیرعامل در هیئت مدیره شرکت (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۰).</p>
		<p>الف) نسبت مخارج تحقیق و توسعه به فروش (S, RDE)</p> $RED, S = R \& D / Sales \quad (12)$
منابع مالی	مبلغ هزینه‌های تحقیق و توسعه	<p>هزینه‌های تحقیق و توسعه (R&D) از پیوست صورتهای مالی استخراج می‌شود و نشان دهنده میزان کاربرد تحقیق و توسعه و کاربرد روشهای فناورانه در تولید است که هرچه میزان آن بیشتر باشد نشان دهنده برنامه ریزی شرکت برای استفاده از ابزارها و روش‌های نوین در جهت پیشرفت شرکت است (خداداد کاشی و همکاران، ۱۳۹۱).</p>
		<p>روش محاسبه سرمایه فکری: از روش ضریب ارزش افزوده فکری (VAIC) فایبر و ویلیام (۲۰۰۳) استفاده می‌شود.</p> $VA = S - B - DP = W + I + T + NI \quad (13)$
منابع انسانی	سرمایه فکری	<p>ارزش افزوده کل شرکت از فرمول بالا محاسبه می‌شود که در آن W حقوق و دستمزد، I هزینه بهره، T معرف مالیات، NI برابر سود خالص</p> $CE = \text{physical capital} + \text{financial assets} = \text{Total assets} - \text{intangible assets} \quad (14)$ <p>ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت است.</p> $HU = \text{total expenditure on employees} \quad (15)$ <p>HU = مبالغ سرمایه گذاری شده برای حقوق و دستمزد است.</p>

عامل اقتصادی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		$SC=VA+HU$ (۱۶)
		سرمایه ساختاری (SC) شرکت حاصل ارتباط بین ارزش افزوده کل شرکت و هزینه‌های حقوق و دستمزد است،
		$VAIC=STVA+VAHU+VACA$ (۱۷)
		شاخص ارزش افزوده کل شرکت (VAIC) برابر با جمع سه شاخص کارایی انسانی، کارایی فیزیکی و کارایی ساختاری است.
		شاخص کارایی سرمایه انسانی: (VAHU)
		$VAHU=HU/VA$ (۱۸)
		شاخص کارایی سرمایه فیزیکی: (VACA)
		$VACA=CE/VA$ (۱۹)
		شاخص کارایی سرمایه ساختاری: (STVA)
		$STVA=VA/SC$ (۲۰)
<p>ابزارهای مرحله دوم تکامل حسابداری مدیریت (فلسفه اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری): طبق تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)؛ ۱۴ ابزار</p>		
		زیر برای این مرحله تعریف شده‌اند:
		۱- هزینه یابی استاندارد (STC)
		۲- بودجه سالانه (AB)
		۳- بودجه انعطاف پذیر (FB)
		۴- هزینه یابی مرحله‌ای (STCO)
		۵- قیمت گذاری انتقالی (TP)
		۶- تجزیه و تحلیل حجم- سود- فعالیت (CO,AN)
		۷- هزینه یابی متغیر (VC)
		۸- هزینه یابی جذبی (AT.C)
		۹- تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر (BFV)
		۱۰- تکنیک‌های بودجه بندی سرمایه‌ای (CBT)
		۱۱- تحلیل هزینه - منفعت (C-BA)
		۱۲- تحلیل برند و اعتبار شرکت (BCBA)
		۱۳- تحلیل هزینه فرصت (OEA)
		۱۴- تحلیل سودآوری مشتری (PAP)
رویکرد واقعیت شرطی	مرحله دوم تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه آیفک	

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی

در این پژوهش برای جمع آوری، خلاصه کردن، طبقه‌بندی و توصیف حقایق عددی از آمار توصیفی استفاده می‌شود. در جدول‌های شماره (۴) و (۵) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق ارائه شده است.

جدول شماره ۴. آمار توصیفی سازه‌های اقتضایی

ویژگی‌های توصیفی معرف‌ها					معرف‌های سازه	سازه اقتضایی
حداکثر	حداقل	انحراف معیار	میانگین	حجم نمونه		
۱/۲۳۱	۰/۰۵۱	۰/۱۶۲	۰/۲۶۴	۱۱۷	ضریب تغییرات فروش (SC)	محیط خارجی
۰/۱۲۳	۰/۰۰۶	۰/۰۳۲	۰/۰۵۵	۱۱۷	رشد رونق (EG)	محیط اقتصادی
۰/۰۳۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۰۱۳	۱۱۷	اقتصادی رکود (ED)	
۰/۸۷۵	-۳/۷۶۲	۰/۲۶۷	۰/۱۵۳	۱۱۷	دوران تحریم شدید (ES)	محیط رقابتی
۱/۴۴۵	-۲/۷۲۳	۰/۱۳۱	۰/۱۷۰	۱۱۷	دوران تحریم عادی (NS)	
۲/۶۲۵	-۱/۹۲۸	۰/۱۶۷	۰/۲۲۳	۱۱۷	دوران عادی (OS)	
۰/۸۹۷	۰/۰۶۰	۰/۱۰۹	۰/۱۷۵	۱۱۷	هرفیندال-هیرشمن (HHI)	محیط فرهنگی
۰/۵۶۱	-۰/۵۷۱	۰/۰۵۱	۰/۱۳۴	۱۱۷	لرنر (LI)	
۴/۶۰۰	۱/۴۰۰	۰/۸۵۳	۳/۹۶۱	۱۱۷	مرد منشی در مقابل زن منشی (MAS)	بخش حرفه‌ای
۴/۲۰۰	۲/۸۰۰	۰/۹۰۹	۳/۸۳۶	۱۱۷	فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی (IDV)	
۴/۸۰۰	۲/۲۰۰	۰/۷۴۶	۴/۰۴۹	۱۱۷	اجتناب از عدم اطمینان (UAI)	
۴/۶۰۰	۲/۴۰۰	۰/۸۷۴	۴/۱۴۳	۱۱۷	فاصله قدرت (PDI)	
۳/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۵	۱/۸۴۶	۱۱۷	انگیزه‌های تجدید ارائه	

(MRFS)						
۴/۸۷۵	۲/۷۵۰	۰/۷۷۵	۴/۱۸۳	۱۱۷	عدم تمرکز ساختار (DI)	ساختار سازمانی
-۰/۰۲۶	-۰/۵۴۲	۰/۰۹۰۳	-۰/۱۱۷	۱۱۷	خدمات پس از فروش (GU)	
۰/۰۱۴۶	-۰/۴۱۹	۰/۰۷۵	-۰/۰۸۴	۱۱۷	میزان زیان ضایعات (LW)	عامل تکنولوژی
-						
۰/۶۷۲	-۰/۳۴۹	۰/۱۴۸	۰/۲۱۳	۱۱۷	مخارج سرمایه‌ای (CE)	
۶/۳۸۹	۴/۳۴۷	۴/۱۴۸	۵/۷۶۶	۱۱۷	مدت چرخه عملیاتی (لگاریتم) (DOC)	
۴۹/۰۹۰	۱/۸۵۳	۹/۷۰۳	۱۴/۶۸۱	۱۱۷	فروش به مخارج سرمایه‌ای (S/CAP)	
۱۹/۰۰۵	۰/۴۰۶	۱/۰۰۵	۳/۹۶۱	۱۱۷	فروش بر ارزش دفتری ماشین آلات و تجهیزات (S/PA)	
۰/۰۱۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۱۱۷	نسبت تعداد کارکنان به کل دارایی‌های شرکت (EM/A)	استراتژی سازمان
۰/۵۵۰	۰/۰۰۰۳	۰/۰۴۵۳	۰/۰۸۷	۱۱۷	هزینه‌های عمومی و اداری به فروش (SGA/S)	
۴/۳۶۲	۰/۴۷۵	۰/۲۶۸	۱/۱۹۲	۱۱۷	فروش به بهای تمام شده کالای فروش رفته (S/COGS)	
۰/۰۵۰	۱۰/۰۳۱	۱/۲۹۷	۱۳/۹۲۱	۱۱۷	اندازه (Size)	اندازه شرکت
۱/۲۲۳	۰/۰۰۰	۰/۱۷۶	۰/۶۶۹	۱۱۷	استقلال هیات مدیره (IB)	
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۰۲	۰/۱۳۶	۱۱۷	دوگانگی وظایف هیات مدیره (DB)	حمایت مدیران
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۸۴	۰/۱۰۲	۱۱۷	نفوذ مدیرعامل (CI)	ارشد
۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۸۵	۰/۱۷۹	۱۱۷	کیفیت حسابرسی (AQ)	
۹/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۹۴۰	۳/۰۴۷	۱۱۷	مدت زمان تصدی مدیرعامل (MD)	

۱۱۸ / تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکت‌ها بر اساس آزمون الگوی اقتضایی

۰/۹۹۵	۰/۰۰۰	۰/۱۸۸	۰/۷۳۴	۱۱۷	تمرکز مالکیت (OC)	
۰/۹۹۲	۰/۰۰۰	۰/۱۹۵	۰/۶۶۳	۱۱۷	مالکیت مدیریت (MO)	
۰/۹۹۴	۰/۰۰۰	۰/۳۱۵	۰/۶۱۳	۱۱۷	مالکیت نهادی (IO)	
۰/۰۱۴	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۱۱۷	نسبت مخارج تحقیق و توسعه به فروش (S,RDE)	عامل منابع مالی
۴/۹۴۱	۰/۰۰۴	۰/۱۹۸	۱/۰۵۳	۱۱۷	شاخص کارایی سرمایه ساختاری (STVA)	
۰/۷۹۵	۰/۰۰۷	۰/۱۵۸	۰/۲۲۳	۱۱۷	شاخص کارایی سرمایه فیزیکی (VACA)	عامل منابع انسانی
۲۰/۵۵۸	۰/۶۳۳	۳/۵۲۳	۵/۲۷۶	۱۱۷	شاخص کارایی سرمایه انسانی (VAHU)	

بر اساس اطلاعات آمار توصیفی، سازه‌های اقتضایی ارائه شده در جدول (۴) در ارتباط با ویژگی‌های خارجی شرکت، میانگین عدم اطمینان محیطی (۰/۲۶۴) و میانگین شاخص هرفیندال-هیرشمن (۰/۱۷۵) است که نشان دهنده وجود یک وضعیت پرتلاطم و بدون رقابت در بین شرکت‌های عضو یک صنعت است. از طرفی بی‌ثباتی‌های اقتصادی که در نتیجه تحریم‌ها یا تغییر در سیکل اقتصادی به وجود آمده، منجر به کاهش رشد اقتصادی از میانگین (۰/۰۵۵) در سال‌های رونق به میانگین (۰/۰۱۳) در سال‌های رکود شده است. علاوه بر این، در ارتباط با ویژگی‌های داخلی شرکت، میانگین اندازه شرکت (۱۳/۹۲۱)، میانگین نسبت مخارج تحقیق و توسعه به فروش (۰/۰۰۱)، میانگین مدت چرخه عملیاتی (۵/۷۶۶)، مخارج سرمایه‌ای (۰/۲۱۳) به دست آمده است. انگیزه‌های تجدید ارائه با میانگین (۱/۸۴۶) بیانگر آن است که عمدتاً تجدید ارائه‌ها با انگیزه غیر فرصت طلبانه انجام شده است. همچنین میانگین تمام معرف‌های عوامل فرهنگی بزرگتر از عدد ۳ است لذا، فرهنگ سازمانی حاکم بر شرکت‌ها از نوع جمع‌گرا، مردمنش، توزیع ناعادلانه قدرت و اجتناب از اطمینان بالا است. در خصوص عامل انسانی، شاخص کارایی سرمایه انسانی با (۵/۲۷۶) بیشترین میانگین را در بین شاخص‌های سرمایه فکری دارد. میانگین معرف‌های استراتژی تمایز، شاخص هزینه‌های عمومی و اداری به فروش (۰/۰۸۷) و شاخص فروش به

بهای تمام شده کالای فروش رفته (۱/۱۹۲) است و در خصوص معرف‌های استراتژی رهبری هزینه، میانگین شاخص‌های فروش به مخارج سرمایه‌ای (۱۴/۶۸۴)، فروش به ارزش دفتری ماشین آلات (۳/۹۶۱) و نسبت تعداد کارکنان به کل دارایی شرکت (۰/۰۰۱) است.

جدول شماره ۵. آمار توصیفی میزان استفاده شرکت‌ها از ابزارهای حسابداری مدیریت از منظر آیفک

ابزار حسابداری مدیریت برای برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل	تعداد شرکت‌های استفاده‌کننده	درصد شرکت‌های استفاده‌کننده
بهایابی استاندارد (STC)	۴۶	۳۹٪
بودجه بندی سالانه (AB)	۱۰۷	۹۱٪
بودجه بندی انعطاف پذیر (FB)	۵۶	۴۸٪
بهایابی مرحله‌ای (STCO)	۴۵	۳۸٪
قیمت گذاری انتقالی (TP)	۱۹	۱۶٪
تجزیه و تحلیل بها-حجم-سود (نقطه سربه سر) (CO.AN)	۸۱	۶۹٪
بهایابی مستقیم یا متغیر (VC)	۵۸	۴۹٪
بهایابی جذبی (AT.C)	۸۷	۷۴٪
تجزیه و تحلیل هزینه‌های ثابت و متغیر (BFV)	۸۳	۷۱٪
فنون بودجه بندی سرمایه‌ای (CBT)	۶۴	۵۵٪
تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت (C-BA)	۶۲	۵۳٪
برنامه‌ریزی استراتژیک مدون (برندسازی و اعتبار شرکت) (BCBA)	۴۷	۴۰٪
تجزیه و تحلیل هزینه فرصت (OEA)	۵۱	۴۳٪
ارزیابی سودآوری محصول (PAP)	۶۹	۵۹٪

همچنین، میانگین ساختار سازمانی (۴/۱۸۴) که حاکی از عدم تمرکز بالا در ساختار سازمانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در نهایت، میانگین معرف‌های حمایت مدیران ارشد؛ استقلال هیات مدیره (۰/۶۶۹)، دوگانگی وظایف هیات مدیره (۰/۱۳۶)، نفوذ مدیرعامل (۰/۱۰۲)، کیفیت حسابرسی (۰/۱۷۹)، مدت زمان تصدی مدیرعامل (۳/۰۴۷)، تمرکز مالکیت (۰/۷۳۴)، مالکیت مدیریت (۰/۶۶۳) و مالکیت نهادی (۰/۶۱۳) است.

نتایج حاصل از میزان استفاده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزارهای حسابداری مدیریت در جدول (۵) ارائه شده است. نتایج نشانگر آن است که شرکت‌ها از ۳ ابزار حسابداری مدیریت، بودجه‌بندی سالانه (۹۱٪)، بهایابی جذبی (۷۴٪) و تجزیه و تحلیل هزینه‌ها به ثابت و متغیر (۷۱٪) بیشترین استفاده را می‌کنند و در مقابل، ابزار قیمت‌گذاری انتقالی (۱۶٪) کمترین استفاده را در بین شرکت‌های عضو نمونه دارد.

برازش الگوی اندازه‌گیری پژوهش

برای تعیین پایایی سازه‌ها، روش معادلات ساختاری معیار مدرن‌تری نسبت به آلفای کرونباخ ارائه می‌کند که پایایی مرکب نامیده می‌شود. پایایی مرکب، شاخصی برای ارائه پایداری درونی الگوی اندازه‌گیری پژوهش است (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). مقادیر CR ارائه شده در جدول (۶) برای سازه‌ها بیشتر از ۰/۷۰ است، لذا پایایی ابزار اندازه‌گیری تأیید می‌شود. روایی همگرا، همبستگی زیاد شاخص‌های یک سازه را در مقایسه با همبستگی شاخص‌های سازه‌های دیگر نشان می‌دهد. شاخص AVE به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی در جدول (۶) ارائه شده است. با توجه به این که مقدار به دست آمده برای شاخص‌ها بیشتر از ۰/۵۰ است. بنابراین، روایی همگرای الگو تأیید می‌شود. آخرین شاخص برازش الگوی اندازه‌گیری پژوهش، روایی واگرا است، که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است. در نرم افزار PLS به منظور تعیین شاخص فوق از معیار ماتریس فروئل-لارکر استفاده می‌شود (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). ماتریس فروئل-لارکر در جدول (۷) مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آنها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر گواه روایی واگرای مناسب الگوی پژوهش است.

برای ارزیابی درجه هم خطی چندگانه شاخص‌های تکوینی (ابزارهای سیستم حسابداری مدیریت، منابع انسانی و حمایت مدیران ارشد) از عامل تورم واریانس یا اختلاف قابل اغماض استفاده شده است. اساساً هر VIF بالاتر از ۱ هم خطی چندگانه را

نشان می‌دهد. نتایج VIF ارائه شده در جدول (۸) همگی بالاتر از یک هستند، بنابراین رویی الگوهای اندازه‌گیری تکوینی تأیید می‌شوند.

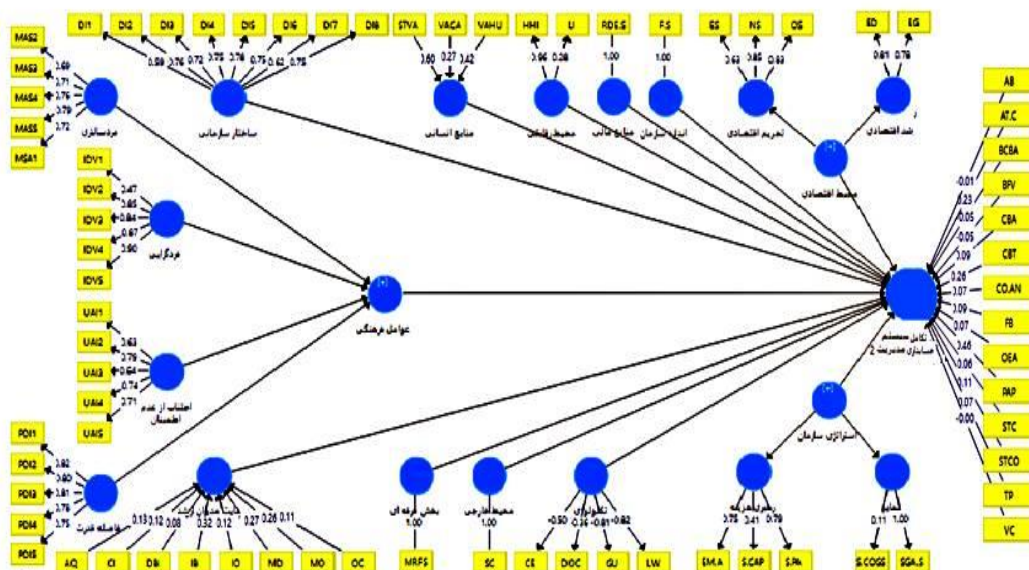
در ارزیابی پایایی الگوی اندازه‌گیری انعکاسی بارهای عاملی معرف‌ها باید بیشتر از ۰/۷۰ باشد و در مورد بارهای عاملی کمتر از مقدار تعیین شده به صورت زیر عمل می‌شود: (۱) معرف‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴۰ و یا منفی هستند، باید حذف شوند. (۲) معرف‌هایی که دارای بارهای عاملی بین ۰/۴۰ تا ۰/۷۰ هستند، باید رویی همگرا و پایایی مرکب آنها بررسی شود، اگر حذف معرف منجر به افزایش رویی همگرا و پایایی مرکب به بالاتر از آستانه پیشنهادی شود باید حذف شوند و برعکس آن معرف در الگو باقی می‌ماند.

(۳) معرف‌های دارای بار عاملی بیشتر از ۰/۹۰ دارای همخطی هستند و نشان می‌دهد که پدیده مشابهی را می‌سنجند، باید یکی از آنها را حذف کرد (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵)، در خصوص متغیرهای تکوینی از آزمون ناپارامتریک بوت‌استرپ استفاده شده است و اعداد نوشته شده برای این متغیرها وزن هر یک از معرف‌های سازه تکوینی را در تشکیل سازه متناظر را نشان می‌دهد (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵).

در نمودار (۴) بارهای عاملی متغیرهای انعکاسی و میانگین وزن‌های متغیرهای تکوینی ارائه شده است. با تحلیل نمودار (۴) در می‌یابیم که بار عاملی شاخص لرنر (۰/۲۸) به عنوان معیار محیط رقابتی، شاخص نسبت فروش به بهای تمام شده کالای فروش رفته (۰/۱۱) به عنوان معیار استراتژی تمایز؛ نسبت فروش به مخارج سرمایه‌ای (۰/۴۱) به عنوان معیار استراتژی رهبری هزینه و میزان مخارج پس از فروش (۰/۸۱-)، مخارج سرمایه‌ای (۰/۵۰-) و زیان ضایعات (۰/۸۲-) به عنوان معیارهای تکنولوژی حذف می‌شوند و از معیارهای تکنولوژی فقط مدت چرخه عملیاتی باقی می‌ماند و وزن‌های سازه‌های تکامل سیستم حسابداری مدیریت مرحله ۲، منابع انسانی و حمایت مدیران در نمودار (۴) ارائه شده است.

۱۲۲ / تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکت‌ها براساس آزمون الگوی اقتضایی

در نمودار (۵) اثر ضرایب مسیر متغیرهای پژوهش ارائه شده است، عوامل استراتژی سازمانی (۰/۳۱)، اندازه سازمان (۰/۱۶)، حمایت مدیران ارشد (۰/۰۵)، محیط خارجی (۰/۰۳)، بخش حرفه‌ای (۰/۱۳)، تکنولوژی (۰/۱۵)، عوامل فرهنگی (۰/۱۶)، ساختار سازمانی (۰/۰۷)، منابع انسانی (۰/۱۳)، محیط رقابتی (۰/۱۲)، منابع مالی (۰/۰۸) و تنها عامل محیط اقتصادی (۰/۱۱-) اثر منفی دارند.



نمودار شماره ۴. ضرایب بارهای عاملی متغیرهای انعکاسی و وزنهای متناظر متغیرهای تکوینی

جدول شماره ۶. پایایی مرکب و روایی همگرایی متغیرهای انعکاسی

نام متغیر	Average Variance Extracted (AVE)	Composite Reliability (CR)
اجتناب از عدم اطمینان	۰/۵۰۰	۰/۸۳۲
اندازه سازمان	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
بخش حرفه‌ای	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تحریم اقتصادی	۰/۶۰۲	۰/۸۱۷
تمایز	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تکنولوژی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
رشد اقتصادی	۰/۶۲۸	۰/۷۷۲

نام متغیر	Average Variance Extracted (AVE)	Composite Reliability (CR)
رهبری هزینه	۰/۶۱۴	۰/۷۶۰
ساختار سازمانی	۰/۵۱۵	۰/۸۹۴
فاصله قدرت	۰/۶۲۶	۰/۸۹۳
فردگرایی	۰/۶۴۲	۰/۸۹۶
محیط خارجی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
محیط رقابتی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
مردسالاری	۰/۵۳۸	۰/۸۵۳
منابع مالی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

جدول شماره ۷. روایی افتراقی، معیار فورنل - لارکر

نام سازه اقتصادی	اجتناب از عدم اطمینان	اندازه سازمان	بخش حرفه‌ای	تحریم اقتصادی	تمایز
اجتناب از عدم اطمینان	۰/۷۰۶	۰/۰۶۳	-۰/۱۵۷	۰/۰۱۰	-۰/۱۲۴
اندازه سازمان		۱/۰۰۰	۰/۰۹۱	-۰/۲۴۹	-۰/۱۰۳
بخش حرفه‌ای			۱/۰۰۰	-۰/۰۱۰	۰/۰۴۵
تحریم اقتصادی				۰/۷۷۶	-۰/۰۹۹
تمایز					۱/۰۰۰

منابع مالی	مرد	محیط رقابتی	محیط خارجی	فرد	فاصله	ساختار سازمانی	رهبری	رشد اقتصادی	تکنولوژی
۰/۰۰۴	۰/۵۷۸	۰/۰۹۵	-۰/۰۵۴	۰/۱۰۱	۰/۰۴۷	۰/۱۷۵	-۰/۰۴۱	-۰/۰۲۹	-۰/۰۶۷
-۰/۰۹۳	۰/۰۳۰	-۰/۱۷۷	-۰/۰۷۰	-۰/۰۰۶	-۰/۰۶۰	۰/۰۱۱	-۰/۱۳۲	۰/۰۸۳	۰/۱۲۷
-۰/۱۲۹	-۰/۰۶۶	-۰/۰۴۸	-۰/۰۱۶	-۰/۰۶۶	۰/۰۶۸	۰/۱۳۵	۰/۱۲۲	۰/۰۳۹	۰/۰۱۸
-۰/۱۱۵	-۰/۰۹۹	۰/۰۸۵	۰/۰۳۱	-۰/۰۲۹	-۰/۰۳۴	-۰/۱۰۵	-۰/۲۰۳	-۰/۱۷۴	-۰/۰۳۵
-۰/۰۰۱	۰/۰۱۳	۰/۰۵۵	۰/۰۸۵	-۰/۱۴۸	-۰/۰۲۵	-۰/۲۰۰	۰/۲۶۹	-۰/۰۱۷	۰/۱۰۰
۰/۰۰۶	۰/۱۰۱	-۰/۰۰۶	-۰/۰۳۵	۰/۰۲۳	۰/۱۱۹	-۰/۰۴۵	-۰/۰۵۸	-۰/۰۰۹	۱/۰۰۰
-۰/۱۱۱	۰/۰۷۶	۰/۱۲۴	-۰/۰۸۹	۰/۲۸۴	-۰/۱۱۸	۰/۰۶۹	-۰/۲۸۶	۰/۷۹۳	
۰/۰۵۵	-۰/۰۹۰	-۰/۱۵۲	۰/۱۸۰	-۰/۲۴۹	۰/۰۹۶	-۰/۰۱۴	۰/۷۸۴		
-۰/۰۴۷	۰/۱۵۱	۰/۱۷۰	-۰/۱۳۸	-۰/۰۰۴	۰/۰۲۹	۰/۷۱۷			
۰/۰۱۱	۰/۰۸۵	-۰/۰۴۴	۰/۰۳۱	۰/۰۴۲	۰/۷۹۱				
-۰/۱۰۴	۰/۱۸۵	۰/۰۹۷	-۰/۰۱۲	۰/۸۰۱					
۰/۰۷۸	-۰/۰۳۹	-۰/۰۳۳	۱/۰۰۰						
-۰/۱۱۴	۰/۱۰۶	۱/۰۰۰							
۰/۰۱۸	۰/۳۳۳								
۱/۰۰۰									

تحلیل‌های استنباطی

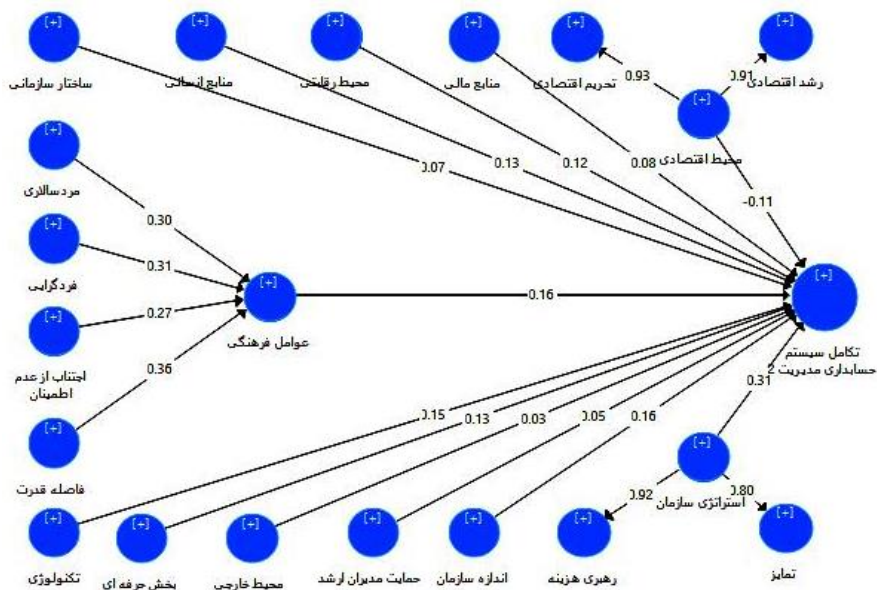
با توجه به نمودارهای (۵) و (۶) و مقایسه t محاسبه شده در جدول (۹) با مقدار قدرمطلق مقدار بحرانی (۱/۹۶) در سطح اطمینان ۹۵٪ به بررسی تأیید یا عدم تأیید فرضیه‌های پژوهش می‌پردازیم. نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که t محاسبه شده برای ۹ عامل منابع انسانی، محیط اقتصادی، استراتژی سازمان، بخش

حرفه‌ای، تکنولوژی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی، اندازه سازمان و ساختار سازمانی بیشتر از ۱/۹۶ است. لذا، تأثیر این عوامل بر به کارگیری اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت مرحله دوم تکامل تأیید می‌شوند و محاسبه شده برای ۳ عامل منابع مالی (۰/۹۳۵)، حمایت مدیران ارشد (۰/۴۴۸) و محیط خارجی (۱/۱۰۶) کمتر از ۱/۹۶ است. لذا، فرضیه‌های پژوهش در خصوص این ۳ متغیر رد می‌شوند؛ بر اساس ضرایب مسیر ۹ فرضیه تأیید شده ۸ عامل اثر مستقیمی بر میزان به کارگیری اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت بر تصمیم‌گیری شرکت دارند که از بین آنان استراتژی سازمان (۰/۳۰)، اندازه سازمان (۰/۱۶) و بخش فرهنگی (۰/۱۵) بیشترین اثر و همچنین محیط اقتصادی (۰/۱۱-) تنها عاملی است که اثر منفی بر به کارگیری اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت دارد. از طرفی ماتریس اهمیت-عملکرد امکان شناسایی تعیین‌کننده‌هایی با اهمیت نسبتاً بالا و عملکرد نسبتاً پایین را فراهم می‌کنند، مدیران باید بر سازه‌هایی تمرکز کنند که اهمیت بالایی دارند، اما عملکرد آنها ضعیف است. این ماتریس، اثرات کل شاخص‌ها (اهمیت آنها) که همان ضرایب مسیراند ولی غیراستاندارد و میانگین شاخص‌ها (عملکرد) را مقایسه می‌کند تا حوزه‌های پراهمیت برای بهبود فعالیت‌های مدیریتی شناسایی شوند (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). نتایج حاصل از تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد نمودار (۷) نشان می‌دهد ۵ شاخص استراتژی سازمان، عوامل فرهنگی، منابع انسانی، اندازه سازمان و تکنولوژی بااهمیت‌ترین عوامل اقتضایی مؤثر بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت هستند و ۲ شاخص محیط اقتصادی و محیط خارجی به دلیل بازار انحصاری و وجود تحریم اقتصادی مهمترین موانع به کارگیری اطلاعات حسابداری مدیریت هستند.

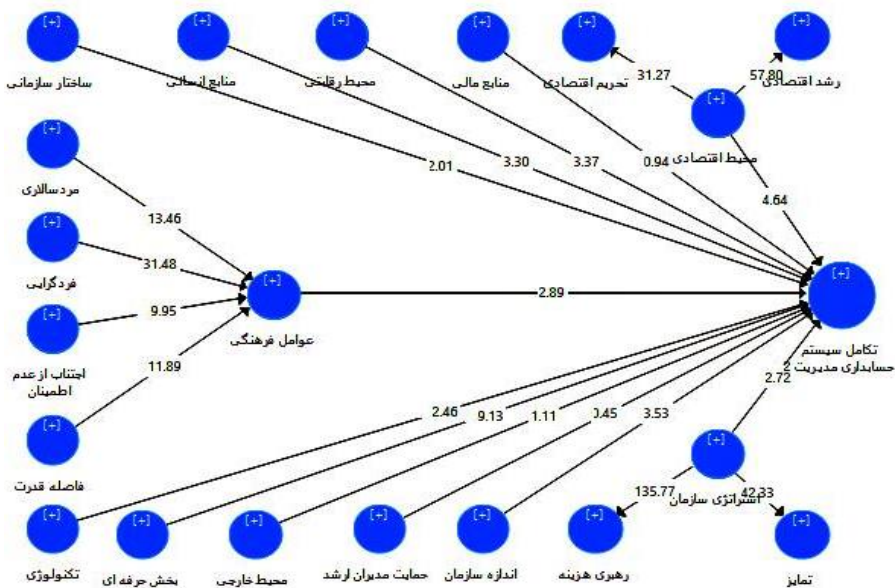
جدول شماره ۸. روایی الگوهای اندازه‌گیری متغیرهای تکوینی

VIF	مسیر حرکت شاخص‌ها به سمت متغیر تکوینی
۲/۰۲۹	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> AB
۲/۲۷۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> TP
۱/۸۸۴	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> AT,C
۱/۸۹۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> BCBA

VIF	مسیر حرکت شاخص‌ها به سمت متغیر تکوینی
۲/۵۶۰	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> BFV
۱/۶۷۳	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> CBA
۱/۹۵۶	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> CBT
۱/۸۷۶	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> FB
۱/۸۹۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> CO,AN
۱/۸۲۹	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> OEA
۲/۵۴۶	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> PAP
۲/۳۴۰	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> STC
۱/۹۴۹	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> STCO
۱/۹۱۲	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲ -> VC
۱/۴۵۶	حمایت مدیران ارشد -> DB
۲/۰۸۲	حمایت مدیران ارشد -> CI
۲/۷۵۹	حمایت مدیران ارشد -> AQ
۱/۶۹۹	حمایت مدیران ارشد -> IB
۱/۴۴۱	حمایت مدیران ارشد -> IO
۲/۱۱۹	حمایت مدیران ارشد -> MD
۱/۹۷۷	حمایت مدیران ارشد -> MO
۲/۳۵۹	حمایت مدیران ارشد -> OC
۱/۱۶۶	منابع انسانی -> VACA
۱/۳۰۳	منابع انسانی -> VAHU
۱/۲۸۴	منابع انسانی -> STVA



نمودار شماره ۵. ضرایب مسیر در الگو معادلات ساختاری

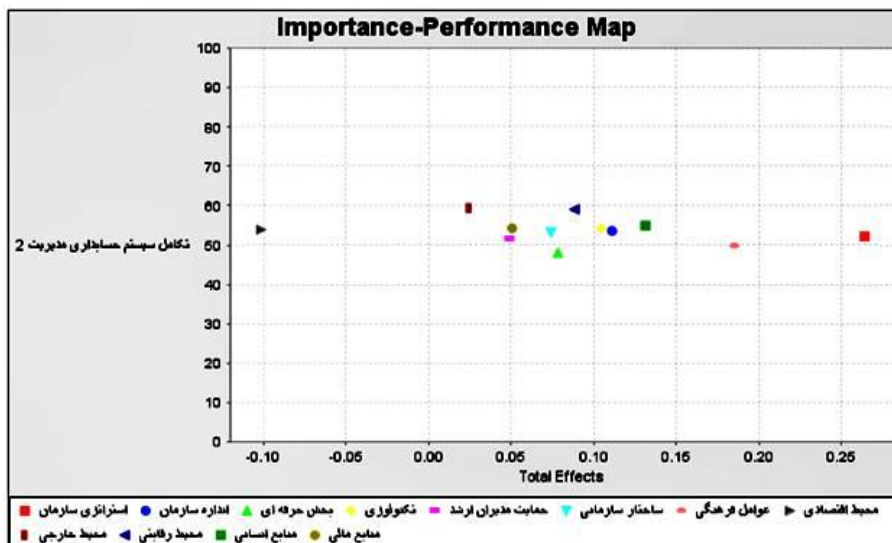


نمودار شماره ۶. آزمون معناداری ضرایب مسیر در الگوی معادلات ساختاری

۱۲۸ / تحلیل نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران استراتژیک شرکت‌ها براساس آزمون الگوی اقتضایی

جدول شماره ۹. خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مسیر در الگو	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	محیط خارجی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۰۲۹	۱/۱۰۶	۰/۳۸۴	رد فرضیه
دوم	محیط اقتصادی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	-۰/۱۱۳	۴/۶۴۲	۰/۰۱۳	تأیید فرضیه
سوم	محیط رقابتی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۱۱۹	۳/۳۶۷	۰/۰۰۸	تأیید فرضیه
چهارم	عوامل فرهنگی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۱۵۵	۲/۸۹۰	۰/۰۲۲	تأیید فرضیه
پنجم	بخش حرفه‌ای -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۱۳۴	۹/۱۲۷	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
ششم	ساختار سازمانی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۰۷۳	۲/۰۱۱	۰/۰۱۲	تأیید فرضیه
هفتم	تکنولوژی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۱۵۱	۲/۴۵۶	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
هشتم	استراتژی سازمان -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۳۰۶	۲/۷۱۹	۰/۰۰۶	تأیید فرضیه
نهم	اندازه سازمان -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۱۶۲	۳/۵۳۵	۰/۰۰۲	تأیید فرضیه
دهم	حمایت مدیران ارشد -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۰۵۰	۰/۴۴۸	۰/۶۹۸	رد فرضیه
یازدهم	منابع مالی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۰۸۲	۰/۹۳۵	۰/۴۴۸	رد فرضیه
دوازدهم	منابع انسانی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۲	۰/۱۳۱	۳/۳۰۳	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه



نمودار شماره ۲. ماتریس اهمیت - عملکرد

نتیجه گیری و پیشنهادها

با گسترش جوامعس بشری و پدید آمدن بازارهای تجاری جدید؛ شرکت‌ها برای حفظ حیات خود ناگزیر به هماهنگ شدن با تغییرات محیطی بودند. در اولین گام، مهم‌ترین چالش شرکت‌ها، تهیه اطلاعات بهای تمام شده محصولات برای ایفای نقش ۲ اهمیت مدیریت یعنی برنامه‌ریزی و کنترل است. حسابداران مدیریت با ارائه سیستم‌های هزینه یابی جدید، کاهش هزینه‌ها و ارائه تکنیک‌ها و ابزارهای بهایابی جدید مدیران را در حل مشکلات و کسب موفقیت یاری می‌کنند. لذا، این پژوهش با ارائه رویکردی جامع مبتنی بر تئوری اقتضایی، در پی ارزیابی اثر عوامل اقتضایی شناسایی شده بر استفاده از اطلاعات و گزارش‌های حسابداران مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مدیران شرکت است. لذا، در اولین گام، الگوی نهایی پژوهش و شاخص‌های هر کدام از سازه‌ها برای اندازه‌گیری الگو استخراج شد که در نمودار (۲) ارائه شده است. نتایج پژوهش نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر تمرکززدایی و ساختار غیر متمرکز است. همچنین در شرکت‌های بزرگ‌تر که تنوع و عدم تمرکز بیشتری در زمینه

تصمیم‌گیری وجود دارد، مشارکت در بودجه بندی و مراحل چرخه حیات محصول نیز بیشتر است. لذا، اطلاعات تهیه شده توسط حسابداران مدیریت برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری‌های تحت تأثیر دو عامل عدم تمرکز ساختار و اندازه شرکت است (مرچنت، ۱۹۸۱؛ عبدالقادر و لوتر، ۲۰۰۸). همچنین پیشرفت در تکنولوژی منجر به تهیه اطلاعات متنوع‌تر و کاربردی‌تری توسط نظام حسابداری مدیریت می‌شود که برای تصمیم‌گیری‌های شرکت به کار گرفته می‌شود (لوتر و لانگدن، ۲۰۰۱). هر چه محیط رقابتی باشد، نیاز به کنترل هزینه‌ها بیشتر خواهد و خلاء گزارش‌های حسابداران مدیریت در برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل هزینه‌ها بیشتر احساس می‌شود. لذا، اطلاعات نظام حسابداری مدیریت می‌تواند در حفظ و بقای شرکت در محیط رقابتی مؤثر باشد (خاندولا، ۱۹۷۲).

تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری توسط حسابداران مدیریت تحت تأثیر ۴ ارزش فرهنگی در حسابداری است. اولین بعد پنهان‌کاری در مقابل شفافیت (مردگرایی در مقابل زن‌گرایی)، دومین بعد محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی (اجتناب از عدم اطمینان)، بعد سوم یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری در رعایت اصول و استانداردها (فاصله قدرت) و بعد آخر حرفه‌گرایی در مقابل کنترل قانونی (فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی) (راب‌گری، ۱۹۸۸)، در عوض نوسانات سیستم اقتصادی از رونق به رکود و بالعکس هزینه‌های گزافی دارد که نهایتاً بر عملکرد شرکت اثرات نامطلوبی می‌گذارد و وجود تحریم‌های اقتصادی، ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها را افزایش و بازده را کاهش می‌دهد. لذا، عدم اطمینان بالا در محیط اقتصادی، اثر معکوسی بر به‌کارگیری اطلاعات و گزارش‌های حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری دارد (اویار، ۲۰۱۰ و گل، ۱۹۹۱).

همچنین استراتژی شرکت در واقع این مسئله را بیان می‌کند که چگونه یک واحد تجاری می‌تواند برای خودش، از طریق تمایز محصولات با سایر رقبا، مزیت رقابتی ایجاد

کند و یا از طریق استراتژی رهبری هزینه، وضعیت بهتری را در عملکرد جاری خود ایجاد کند. تهیه اطلاعات و گزارش‌های حسابداران مدیریت نشأت گرفته و وابسته به استراتژی سازمان (رهبری هزینه یا تمایز) تدوین شده توسط شرکت است و به دنبال تحقق چشم انداز شرکت تهیه و ارائه می‌شوند که این مطلب با نتایج پورتر (۲۰۰۱) منطبق است و نیز یکی از مهمترین راه‌ها برای خارج شدن از شرایط نامطمئن خارجی، سرمایه‌گذاری شرکت در سطوح سرمایه‌فکری (انسانی، ساختاری و فیزیکی) است و با توجه به سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در سرمایه‌فکری، توانایی آنان در عکس‌العمل نشان دادن به رویدادهای آتی نامناسب بهتر می‌شود و تهیه اطلاعات توسط حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری توسط نیروهای انسانی با کارایی بالا اجرایی می‌شوند و عملکرد شرکت بهبود می‌یابد که این مطلب منطبق با نتایج دیانتی دیلمی (۱۳۹۱)، تایلر (۲۰۰۷) است.

میزان آموزش، یادگیری، تأیید صلاحیت و نظام حاکم بر حسابداران می‌تواند میزان اتکای مدیران به گزارش‌های تهیه شده توسط آنان را افزایش دهد و اطلاعات منتشر شده توسط آنان برای تصمیم‌گیری‌های شرکت به کار گرفته شود (کیرک، ۱۹۸۴)، در مقابل بر اساس مکتب برنامه‌ریزی استراتژیک، حسابداران مدیریت در نقش کارکنان سطوح پایین سازمان هستند و از حمایت مستقیم مدیران ارشد برخوردار نیستند، حاکمیت شرکتی ضعیف منجر می‌شود اطلاعات آنان در تصمیم‌گیری‌های شرکت زیاد به کار گرفته نشود (کمال، ۲۰۱۵). همچنین به دلیل بودجه پایین هزینه‌های تحقیق و توسعه در شرکت‌ها میزان تغییرات در تکنیک‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت پایین است (لیتینن، ۲۰۰۱). از طرفی بالا بودن عدم اطمینان محیطی منجر می‌شود اطلاعات نظام حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمان تأثیر چندانی نداشته باشد (چونگ، شاوو-اچسی، ۲۰۱۱). تحلیل ماتریس اهمیت - عملکرد نشان می‌دهد ۵ عامل تکنولوژی، منابع انسانی، استراتژی سازمان، اندازه سازمان و عوامل فرهنگی مهمترین عوامل اقتضایی برای تهیه اطلاعات، برنامه‌ریزی و کنترل هستند و بیشترین تأثیر را در به کارگیری ابزارهای مرحله ۲ تکامل حسابداری مدیریت دارند. در

مقابل ۲ عامل محیط اقتصادی و محیط خارجی مهمترین موانع به کارگیری ابزارها هستند. لذا، پیشنهاد می‌گردد که مدیران شرکت‌ها جهت حفظ قدرت رقابت در بازار و بقای شرکت در محیط اقتصادی پرتلاطم کشور، راهکارها و استراتژی‌های ارائه شده در گزارش‌های حسابداران مدیریت را مورد توجه قرار دهند تا بتوانند اثربخشی منابع را حداکثر، عملکرد شرکت‌ها را بهبود و اوضاع اقتصادی کشور را سامان دهند.

در راستای رسیدن به این اهداف، حسابداران مدیریت می‌توانند نقش کلیدی را ایفا نمایند و به عنوان مشاوران استراتژیک مدیران در شرکت‌ها شناخته شوند. از طرفی، به حسابداران مدیریت پیشنهاد می‌شود در تهیه گزارش‌های مربوط به حوزه مدیریت، تنها به عوامل مالی توجه نکنند و همزمان عوامل اقتضایی را مورد توجه قرار دهند، چراکه یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از اطلاعات حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل در گرو سازگاری با فاکتورهای محیط رقابتی، عدم اطمینان محیطی، ساختار سازمانی، تکنولوژی موجود، استراتژی‌ها و راهبردهای شرکت و کارایی سرمایه انسانی که برگرفته از زمینه‌های سازمانی و محیطی هستند، است. همچنین به دلیل تفاوت در محیط ایران با محیط سایر کشورها، انتظار می‌رود که نقش و تأثیر عوامل اقتضایی بر استفاده از اطلاعات حسابداران مدیریت در کشورها متفاوت باشد. لذا، به سازمان‌های متولی پیشنهاد می‌گردد که با انجام یک مطالعه تطبیقی بین کشورها تفاوت در نقش عوامل کشف، و با ارائه برنامه و راهکارهای مناسب در جهت بهبود محیط تجاری کشور اقدام لازم صورت گیرد.

در خصوص مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش می‌توان به عدم همکاری لازم توسط بخش حسابداری و مالی شرکت‌ها در تکمیل و عودت پرسش‌نامه اشاره کرد، جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد که واکاوی دقیق تأثیر عوامل اقتضایی در به کارگیری تکنیک‌های پیشرفته و نوین مراحل ۳ و ۴ تکامل سیستم حسابداری مدیریت انجام شود و

مقایسه تطبیقی بین عوامل مؤثر بر چهار مرحله تکامل حسابداری مدیریت براساس الگوی ارائه شده صورت گیرد.

منابع

- خداداد کاشی، فرهاد؛ زراء نژاد، منصور؛ یوسفی حاجی آباد، رضا (۱۳۹۱). بررسی اثرات ساختار بازار بر نوآوری و تحقیق و توسعه در صنایع کارخانه‌ای ایران. *پژوهش‌های اقتصادی*، ۱۳(۴)، ۲۵-۱.
- حساس یگانه، یحیی؛ دیانتی دیلمی، زهرا؛ نوروزیگی، ابراهیم (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مدیریت*، ۴(۸)، ۱۸-۱.
- داوری، علی؛ رضا زاده، آرش (۱۳۹۵). *الگوسازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. چاپ سوم، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- دولو، مریم؛ درگاهی، حسین؛ حکمت، مریم (۱۳۹۶). اثر چرخه تجاری بر رابطه سودآوری و اهرم مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۹(۳۳)، ۶۵-۴۹.
- دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۱). تأثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مدیریت*، ۵(۱۴)، ۹۹-۸۵.
- رضایی، مهدی؛ پارسا، حجت؛ مهربانان، سیما (۱۳۹۶). تأثیر رشد اقتصادی و تحریم‌های اقتصادی بر چسبندگی هزینه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۷۲-۵۵۱.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ بنی‌طالبی دهکردی، بهاره (۱۳۹۵). *نظام اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر شبکه کنشگران*. چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بیات، علی (۱۳۹۱). تعامل سازمانی حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی: تبیین یک روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱(۱)، ۱۸-۱.
- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). *دایره المعارف نظریه شناسی و نظریه پردازی در حسابداری مدیریت جلد ۱ و ۲*. چاپ اول، انتشارات ترمه، تهران.
- صیادی سومار، علی؛ نصری، خدیجه؛ سبزه‌علی پور، فرشاد (۱۳۹۷). تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت؛ راهکاری برای کاهش سایه شوم تجدید ارائه فرصت طلبانه. *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۸)، ۷۸-۵۹.
- طالبی، بهمن؛ بحری ثالث، جمال (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت‌های تولیدی شهرستان بناب. *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۶)، ۳۰-۱۵.

عرب مازار یزدی، محمد؛ ناصری، احمد؛ نکوئی زاده، مریم؛ مرادی، امیر (۱۳۹۶). بررسی تأثیر انعطاف‌پذیری سیستم اطلاعاتی حسابداری بر عملکرد شرکت با رویکرد قابلیت‌های پویا. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۲)، ۲۲۱-۲۴۲.

مشایخ، شهناز؛ شعری، سحر؛ شاهی، مریم (۱۳۹۰). نقش مخارج تحقیق و توسعه و تصمیمات بودجه بندی سرمایه‌ای در شرکت‌های فناوری پیشرفته. *حسابدار*، ۲۲۶، ۵۵-۵۰.

موسوی، سیدرضا؛ جباری، حسین؛ طالب بیدختی، عباس (۱۳۹۴). حاکمیت شرکتی و تجدیدارائه صورت‌های مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷(۲۵)، ۱۳۰-۱۲۶.

هادیان، محمد؛ محمدزاده، امیر؛ ایمانی، علی؛ گلستانی، مینا. (۱۳۸۵). تحلیل و برآورد هزینه تمام شده خدمات با استفاده از روش حسابداری تقلیلی - مرحله‌ای. *حسابداری سلامت*، ۱۲(۳۷)، ۴۸-۳۹.

ویکراماسینگ، دانتور؛ آلاواتاج، چاندانا. (۱۳۹۷). *تحولات در حسابداری مدیریت*، جلد اول. چاپ دوم، ترجمه رضوان حجازی، محمد حیدری و اکبر کنعانی، انتشارات ترمه، تهران.

References

- Abdel-Kader, M., Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- Abdel-Kader, M., Robert, L., IFAK, S. (2006). Conception of the evolution of management accounting: A research note. *Advances in Management Accounting*, 15, 229-247.
- Abdullah, S.N., Mohamad, Y., Mohamad, N. (2010). Financial restatements and corporate governance among malaysian listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 25, 526-552.
- Abugalia, M. (2011). The influence of business environment on the effectiveness of management accounting practices: Evidence from Libyan companies. <http://eprints.hud.ac>.
- Ajibolade, S.O. (2010). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and companies performance in Nigeria. *International Journal of the Academic Research*, 2(1).195-201.
- Askary, S. (2006). Accounting professionalism a cultural perspective of developing countries. *Managerial Auditing Journal*, 21, 102-111.
- Arabmazar Yazdi, M., Nasser, A., Nekoe Zadeh, M., Moradi, A. (2017). The impact of accounting information system flexibility on firm performance with dynamic capabilities approach. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 24(2), 221-242 [In Persian].
- Arpan, J.S., Radebaugh, L.H. (1985). *International Accounting and Multinational Enterprises*. 2nd. Edition, Wiley.

- 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.
- Balsam, S., Fernando, G.D., Tripathy, A. (2011). The impact of firm strategy on performance measures used in executive compensation. *Journal of Business Research*, 64, 187-193.
- Bartol, K.M., Martin, D.C., Tein, M.H., Matthews, G.W.(1995). *Management: A pacific rim focus*, sydney: McGraw-hill book company.
- Belkaoui, A. (1983). Economic, political, and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(3), 190-207.
- Bergh, D. Lawless, M.W. (1998). Portfolio restructuring and limits to hierarchical governance The effects of environmental uncertainty and diversification strategy. *Organization Science*, 9(1), 87-102.
- Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context. Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 127-168.
- Davallou, M., Dargahi, H., Hekmat, M. (2017). Business cycles effect on relationship between financial leverage and profitability. *Financial Accounting Researches*, 9(33), 49-65 [In Persian].
- Davari, A., Reza Zadeh, A. (2016). *Structural Equation Modeling with Software PLS*, Jahad University Press, Third Edition, Tehran, Iran. [In Persian].
- Demerjian, P.R., Baruch, L., McVay, S. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. *Management Science*, 58(7), 1229-1248.
- Dianati Deilami, Z. (2012). The effect of intellectual capital on management accounting of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Management Accounting Journal*, 5(14), 85-99 [In Persian].
- Doupnik, T.S. Salter, S.B. (1995). External environment, culture and accounting practice: A preliminary test of a general model of international accounting development. *International Journal of Accounting*, 30(3), 189-207.
- Earley.J.S. (1995). Recent developments in cost accounting and the managerial analysis. *Journal of Political Economy*, 63, 227-227.
- Ferrara, L.W. (1995). Cost /managemant Accounting: the 21 Century Paradigm. *Management Accounting*, 77(6), 30-36.
- Firer, S., Williams, M. (2003). Intellectual capital and traditional measure corporate performance. *Journal of Intellectual Capital*, 4(3), 348-360.
- Gary Rob, S.J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1-15.

- Gul, F. (1991). The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance. *Accounting & Business Research*, 22, 57-61.
- Hadianm, M., Mohammadzade, A., Imani, A., Golestani, M. (2009). Analysis and unit cost estimation of services using step-down method in fatemieh hospital of semnan university of medical sciences-2009. *Journal of Health Administration*, 12(37). 39-48 [In Persian].
- Haldma, T., Lääts, K. (2002). Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies. *Working Paper*, Tartu University.
- Hofstede, G. (2001). *Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions, and Organizations Across Nations* (2nd ed.), Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hornngren, C., Datar, S., Rajan, M. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 14th Edition. Upper Saddle River: Prentice Hall.
- Hasas Yeganeh, Y., Dianati Deylami, Y., Deilami, Z., Norouzbeigi, E. (2011). Management accounting practices in the firms listed on the Tehran Stock Exchanged: An empirical examination. *Management Accounting Journal*, 4(8), 1-18 [In Persian].
- Kader, M.A., Luther, R. (2004). *An empirical investigation of the evolution of management accounting practices*. WP No: 04/06.
- Amal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, 4(43), 12-19.
- Khandwalla, P.N. (1972). The Effect of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), 275-285.
- Khodadad Kashi, F., Zara Nejad, M., Yousefi Hajiabad, R. (2012), The impact of market structure on innovation and research and development in Iran's industrial industries, *Journal of Economic Research*, 13(4), 1-25 [In Persian].
- Kirk, D. (1984). *Standards and other requisites of professionalism*. The saxle lectures in accounting at baruch college the city university of New York, New York.
- Laitinen, E.K. (2001). M anagement accounting change in small technology companies: Towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting Research*, 12(4), 507-541.
- Lawrence, P.R., Lorch, J.W. (1967). Organisation and environment: managing differentiation and integration. *Working Paper*, Harvard University, Graduate School of Business Administration.
- Leventis, S., Weetman, P., Caramanis, C. (2011). Agency costs and product market competition: the case of audit pricing in Greece. *The British Accounting Review*, 43, 112-119.
- Li, X. (2010). The impact of product market competition on quantity and quality of voluntary disclosures. *Review of Accounting Studies*, 15, 663-711.

- Luther, R.G., Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: A South African study. *Management Accounting Research*, 12(3), 299-320.
- Mashayekh, S., Sheri, S., Shahi, M. (2011). The role of R&D and capital budgeting decisions in it firms. *Accountant Journal*, 226, 50-55 [In Persian].
- Merchant, K.A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior & performance. *The Accounting Review*, 56, 813-829.
- Mousavi, S.R., Jabbari, H., Taleb Bidokhty, A. (2015). Corporate governance and financial restatements. *Financial Accounting and Audit Research*, 7(25), 130-126 [In Persian].
- Porter, M. (2001). Strategy and the Internet. *Harvard Business Review*, 79(3), 62-78.
- Rahnamay Roodposhti, F. (2017). *Encyclopedia of Theorist and Theorizing in Management Accounting*, Volume 1 & 2. Termeh book. First Edition, Tehran, Iran [In Persian].
- Rahnamay Roodposhti, F., Bayat, A. (2012). Institutional relationship between management accounting and corporate governance: A new institutional method to interpret of agency problem. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 1(1), 1-18 [In Persian].
- Rahnamay Roodposhti, F., Nikomaram, H., Banitalebi Dehkordi, B. (2016). *Management Accounting Information System Based Network of Actor*. Termeh book. First Edition, Tehran, Iran [In Persian].
- Rajiv, D.B., Raj, M., Arindam, T. (2014). Does a differentiation strategy lead to more sustainable financial performance than a cost leadership strategy?. *Management Decision*, 52(5), 872-896.
- Rezaei, M., Parsa, H., Mehrabaniyan, S. (2017). The Effect of economic growth and sanctions on cost stickiness in listed firms on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 24(4), 551-572 [In Persian].
- Sayadi Somar, A. Nasri, K., Sabzalipoor, F. (2018). Evolution management accounting tools: The solution to reduce the ominous shadow opportunistic restatements. *Management Accounting Journal*, 11(38), 59-78 [In Persian].
- Schwarze, F., Wüllenweber, K., Hackethal, A. (2007). Drivers of and barriers to management accounting change. *Journal of Management Accounting Research*, 2, 1-46.
- Schwarzea, F., Wüllenweberb, K. (2013). Drivers of and barriers to management accounting change in an ERP, environment. *International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research*, 6(2), 149-174.
- Shao-His, C. (2011). Environmental coping capacity, environmental uncertainty and performance. *Cademy of Management Journal*, 30(4), 798-807.
- Soobaroyen, T. (2008). The effectiveness of management accounting systems. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 187-219.

- Al-Rehman, S.M.(2011).Which management accounting techniques influence profitability in the manufacturing sector of Pakistan. *Pakistan Business Review*,13(4), 53-105.
- Talebi, B., Bahri Sales, J. (2018). The relationship between management accounting system Components, task uncertainty, decentralization and performance of managers manufacturing company Bonab. *Management Accounting Journal*, 11(36), 15-30 [In Persian].
- Tayles, M., Richard, H., Saudah, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance; Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 522-523.
- Teerooven, S. (2008). The Effectivness Of Management Accounting Systems. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 187-219.
- Teng, M., Li, Ch. (2011). Product Market Competition, Board Structure and Disclosure Quality. *Frontiers of Business Research in China*, 5(2), 291- 316.
- Tillema, S. (2005). Towards an integrated contingency framework for MAS sophistication: Case studies on the scope of accounting instruments in Dutch power and gas companies. *Management Accounting Research*, 16, 101-129.
- Tinker, A. (1984). Theories of the state and the state of accounting: Economic reductionism and political voluntarism in accounting regulation theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 3(1), 55-74.
- Uyar, A. (2010). Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 133-125.
- Verbeeten, F. (2010). The impact of business unit strategy, structure and technical innovativeness on change in management accounting and control systems at the business unit level: An empirical anahysis. *International Journal of Management*, 27(1), 123-143.
- Wang, J.Y. (2010). Product market competition and audit fees. Electronic copy availableat: <http://ssrn.com/abstract=1697685>.
- Wallace, R.S.O., Gernon, H. (1995). International accounting research: A review of its ecology. contending theories and methodologies. *Journal of Accounting Literature*, 14, 54-106.
- Wickramasing, D., Alawataj, C. (2018). *Developments in Management Accounting*. Second Edition,Translator Hejazi, R. Heydari, M and Kanaani, A.Terme book, Tehran [In Persian].
- Will, S. (2006). Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem. *Management Accounting Research*, 17, 389–408.