

## کارایی چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکت‌ها در سایه توجه به فلسفه تکامل مراحل ابزارهای حسابداری مدیریت

فرشاد سبزعلی پور<sup>۱</sup>  
علی صیادی سومار<sup>۲</sup>  
خدیجه نصری<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۷/۰۱

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۵/۰۶

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی میزان اثرپذیری چرخه عملیاتی و رشد فروش در نتیجه ی استفاده از ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت در شرکت‌ها می‌باشد. به این منظور در این پژوهش، از یک پرسشنامه به همراه اطلاعات صورت‌های مالی سال ۱۳۹۴ شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است. تجزیه و تحلیل داده های پژوهش در دو سطح آمار توصیفی و استنباطی با استفاده از نرم افزارهای smart pls و spss صورت گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که هر چه قدر شرکت‌ها از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر استفاده می‌کنند به دلیل استفاده از ابزارهای پیشرفته‌تر مدیریت هزینه، استفاده حداکثری از ظرفیت واحدهای محدودیت و توجه بیشتر به چرخه عمر و زنجیره ارزش کالا؛ چرخه عملیاتی کاراتری دارند. همچنین نتایج نشان داد تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت به دلایلی همچون وضعیت رکودی بازار و عدم وجود استراتژی رقابتی در شرکت‌ها؛ تاثیر چشمگیری بر رشد فروش شرکت‌ها ندارد، اما شرکت‌هایی که از ابزارهای مرحله چهارم تکامل استفاده می‌کنند، رشد فروش بالاتری دارند.

**واژه‌های کلیدی:** تکامل مراحل ابزارهای حسابداری مدیریت، کارایی چرخه عملیاتی، رشد فروش شرکت‌ها.

۱- استادیار دانشگاه ایلام دانشکده ادبیات و علوم انسانی حسابداری، ایلام، ایران

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

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد ایلام، ایلام، ایران

## ۱- مقدمه

در دو دهه اخیر تکنیک های حسابداری مدیریت توسعه پیدا کرده اند. این تکنیکها را می توان به سه دسته تقسیم بندی نمود: مدیریت هزینه، مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت در سازمانهای جدید. این توسعه ها تحت عنوان تغییر حسابداری مدیریت مرسوم هستند. از مهم ترین نقش های حسابداری مدیریت در این باب می توان به موارد زیر اشاره نمود. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲)

- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص میزان تولید و نوع آن.
- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص ساختار قیمت و میزان آن.
- انطباق بین تصمیمات مدیران در خصوص استراتژی تولید.

افزایش روزافزون هزینه های تولید، محدودیت دسترسی به منابع در بسیاری از صنایع، تغییر بافت و ترکیب هزینه ها با گرایش عمومی به سمت اتوماسیون و کاربرد کامپیوتر در فرآیند تولید، که منجر به کاهش شدید هزینه های دستمزد و جایگزینی آن با هزینه های ناشی از تکنولوژی و ماشین آلات موجب شده است، توجه مدیران را به افزایش این هزینه ها جلب کند (پاک مرام و همکاران، ۱۳۸۹). از طرفی نیز در حسابداری مدیریت ابزارهایی جهت مدیریت هزینه وجود دارد و تحقیقات مختلفی نیز بیانگر این است که استفاده از ابزارهای مدیریت هزینه منجر به کاهش هزینه می شود (ساکورای، ۱۹۶۶؛ پورموسی، ۱۳۸۸؛ شریفی میلانی، ۱۳۸۶) که این کاهش هزینه بالطبع روی بهبود مستمر سازمان تاثیر می گذارد.

اکثر ابزار های حسابداری مدیریت بر روی مدیریت هزینه تاثیر می گذارد؛ و از طرفی نیز طبق مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت هر چه مراحل تکامل بالاتر می رود، ابزار های مدیریت هزینه پیشرفته تر می شود و قاعدتا تاثیرش روی چرخه عملیاتی بیشتر می شود و مدیران را بیشتر ترغیب به استفاده از این ابزارهای مدیریت هزینه می کند؛ چرا که یکی از وظایف مدیران افزایش ثروت سهامداران و یکی از

راههای مدیریت کردن هزینه از طریق کاهش مدت زمان بلا استفاده ماندن سرمایه سهامداران (کاهش مدت چرخه عملیاتی) می باشد .

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

همچنین خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) نیز در پژوهشی به بررسی ابزار های حسابداری مدیریت مورد استفاده توسط شرکت های تولیدی بورسی پرداخته اند که نتایج پژوهش آنها نشان داد که مدیران شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزارهای مرحله اول و دوم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت (مانند: بودجه بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر) استفاده می کنند و

همچنین مدیران از ابزارهای مرحله چهارم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت (مانند: کارت ارزیابی متوازن، فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و هزینه یابی بر مبنای فعالیت) چندان استفاده نمی کنند.

با توجه به سیستم تولید سنتی و عدم کارایی چرخه عملیاتی شرکت ها در کشور ما، بررسی این موضوع اهمیت دارد که آیا به کارگیری ابزارها و فنون مدیریت هزینه در قالب مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت روی چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکتها در ایران تاثیر می گذارد یا خیر؟ پس فرضیات را این چنین مطرح می کنیم:

فرضیه ۱- شرکت های که از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر مدیریت هزینه استفاده کنند، چرخه عملیاتی کاراتری دارند.

فرضیه ۲- شرکت های که از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر مدیریت هزینه استفاده کنند، رشد فروش بیشتری دارند.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ۲-۱- فلسفه تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت

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

مدیریت، به خوبی در شکل (۱) که چارچوب و حیطه عمل حسابداری مدیریت از نظر کوکینز (۲۰۰۱) است، قابل مشاهده است. همانطور که در این شکل ملاحظه می کنید. حیطه عمل حسابداری مدیریت ۲ بخش است:

- اندازه گیری هزینه،
- استفاده از اطلاعات هزینه ای برای پشتیبانی تصمیم.

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

ابزارهای مختلفی که حسابداری مدیریت، مورد استفاده قرار می دهد در نگاره (۳) آمده است. بسته به اینکه حسابداران مدیریت در یک واحد اقتصادی از کدامیک از این ابزارها استفاده نمایند، می توان میزان تکامل و توسعه یافتگی حسابداری مدیریت را در آن واحد اقتصادی متوجه شد.

### تکامل دانش و ابزارهای حسابداری مدیریت

از ۳ دیدگاه تئوریک بیان می شود:

(۱) تکامل دانش حسابداری مدیریت از دیدگاه پروفیسور هون گرن

در قالب ۴ واقعیت تعریف شده است:

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

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

های سریار متغیر به جهت ارتقای صحت محاسبات بهای تمام شده محصول بوده تا از این طریق تصمیمات مناسب تری در زمینه تعیین قیمت فروش و ترکیب محصولات اتخاذ شود.

پارادایم D- عناصر استاندارد مبتنی بر بازار در مقابل استاندارد مهندسی: در عصر این پارادایم بنگاه اقتصادی برای تعیین قیمت فروش اقدام به تعیین بهای تمام شده نمی‌کند، بلکه با تاکید بر فضای رقابتی و هوشمندی بازار و فعالان آن، قیمت فروش یک واحد، بهای تمام شده را تعیین می‌کند که همانا روش هزینه یابی هدف است. پیتر دراگر به چنین مفهومی عنوان "هزینه یابی مبتنی بر قیمت" به جای قیمت‌گذاری مبتنی بر بهای تمام شده را داده است. (نادی قمی ۱۳۸۷،)

### ۳) همچنین از دیدگاه کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC)

مراحل تکامل حسابداری مدیریت به ۴ مرحله زیر تقسیم می‌شود. (عبدل کادر و لاتر، ۲۰۰۶؛ حساس یگانه و همکاران؛ ۱۳۹۰).

مرحله اول: تعیین بها و کنترل مالی

آیفک، جایگاه حسابداری مدیریت قبل از سال ۱۹۵۰ را به عنوان یک فعالیت تکنیکی برای پیگیری اهداف سازمانی بیان کرد. تاکید این مرحله بیشتر بر روی تعیین بها محصول می‌باشد و تکنولوژی تولید در این مرحله، نسبتاً ساده بوده است. بهای مواد و دستمزد به راحتی قابل شناسایی بود و فرآیند های تولیدی اساساً از طریق عملیات دستی کنترل می‌شد. نوآوری های کمی در فرآیندهای تولیدی وجود داشت.

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

در دهه ۱۹۵۰ و ۱۹۶۴ تاکید حسابداری مدیریت بر روی تهیه اطلاعات برای فرآیندهای کنترل و برنامه ریزی تغییر یافت. آیفک مرحله دو حسابداری مدیریت را به عنوان فعالیت مدیریتی با استفاده از نقش کارکنان توصیف کرد. این مرحله با کارکنان واحد تجاری در ارتباط می‌باشد که مدیریت را مورد حمایت

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

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

### ۲) مراحل تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه، مفهوم حسابداری مدیریت پارادایم قرن ۲۱؛

در قالب ۴ پارادایم زیر از منظر هزینه یابی محصول و قیمت فروش بیان می‌شود:

پارادایم A- عصر انقلاب صنعتی تا سال ۱۹۴۰: در این پارادایم تفکر مهندسی صنایع با تاکید بر بهای تمام شده حاکم بوده است. در این پارادایم موضوع اساسی در ارتباط تعیین بهای تمام شده معطوف به پاسخ به ۲ سوال زیر است:

- چه حجمی از فعالیت برای تعیین بهای تمام شده مد نظر است؟ براساس حجم تولید سال گذشته؟ میانگین حجم تولید ۵ سال گذشته؟
- سود مورد انتظار چگونه تعیین می‌شود؟ براساس بازده سرمایه گذاری و یا مبنای بهای تمام شده؟

پارادایم B- عنصر تجزیه و تحلیل CVP و هزینه یابی متغیر (مستقیم): در این دوره نظریه پردازان بین هزینه های ثابت و متغیر تفاوت قائل شده و مبنای تجزیه و تحلیل CVP و هزینه یابی مستقیم را بنا نهادند. در ظاهر بین پارادایم A و B در تفکیک هزینه های ثابت و متغیر است.

پارادایم C- عنصر هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC): در این پارادایم هزینه های سریار متغیر تولید با طبقه بندی جزئی تری مورد تاکید قرار گرفتند. مد نظر قراردادن تفکیک کامل تری از هزینه

جهت بهبود فعالیتها و فرآیندها و مدیریت هزینه اقدام می‌شود (فخاریان، ۱۳۸۳).

پس می‌توان گفت یکی از دلایل به کارگیری مدیریت بر مبنای فعالیت کاهش هزینه ها است (پورموسی، ۱۳۸۸). از طرفی به دلیل این که در سیستم اقدام به هنگام باعث کاهش هزینه های انبارداری و سایر هزینه های تولید می شود؛ این تکنیک نیز باعث کنترل و کاهش هزینه‌ها می شود (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). همچنین، همان طور که از تعریف هزینه یابی بر مبنای هدف مشخص است هزینه یابی بر مبنای هدف عبارتست از " فرآیند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه ها در مراحل طراحی و برنامه‌ریزی محصول می‌باشد" (خوش طینت و جامعی، ۱۳۸۱)؛ و از طرفی ساکورای (۱۹۹۶) هزینه‌یابی بر مبنای هدف را مفهومی از مدیریت استراتژیک هزینه می داند که بر کاهش هزینه در تمام مراحل چرخه عمر یک محصول تمرکز دارد. مهندسی ارزش هسته اولیه هزینه یابی بر مبنای هدف است و مفهوم آن " فعالیت هایی است که ساختار هزینه را در مرحله طراحی تعیین می کند و کلید کاهش هزینه ها است" (شریفی میلانی، ۱۳۸۶). هزینه‌یابی هدف یک ابزار راهبردی قوی است که سازمان را همزمان قادر به یافتن سه بعد کیفیت، هزینه و زمان می کند (حسن زاده، ۱۳۹۰) کایزن نیز توسط سازمان های ژاپنی به عنوان مکانیسم کاهش و اداره هزینه ها استفاده شده است (حسینیان، ۱۳۸۸). در نگاه کایزنی برای تحقق بهبود تدریجی و مستمر بایستی کلیه فعالیت هایی که هزینه زا هستند ولی ارزش تولیدی ندارند، حذف شوند (نیکبخت و دیانتی، ۱۳۹۱). در رابطه با مدیریت کیفیت جامع باید در نظر داشت که تولید محصولاتی با کیفیت بالا بدون در نظر گرفتن هزینه های کیفیت که در نهایت مشتری متقبل آن می‌شود، نمی تواند انتظارات مشتری را برآورد کند (طالقانی و اسماعیل پور، ۱۳۹۲). مهندسی مجدد معمولاً در پی هزینه یابی هدف رخ می دهد تا با حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده (شناسایی شده در هزینه یابی بر مبنای فعالیت) یا برون سپاری برخی

قرار می‌دهند. در این مرحله از تکنولوژی‌هایی همچون تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت استفاده می‌شود.

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

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

مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت در طول سال های بعد از سال ۱۹۸۵ به وجود آمد. در دهه ۱۹۹۰ صنعت جهانی با تکنولوژی فرآیندی و تولیدی بی نظیری مواجه شد. برای مثال، توسعه گسترده اینترنت و تکنولوژی های مرتبط با آن همانند تجارت اینترنتی به وجود آمد. این موضوع باعث شد رقابت جهانی شدیدی رخ دهد که در نتیجه حسابداران مدیریت به ایجاد ارزش از طریق استفاده موثر از منابع پرداختند و این کار را از طریق استفاده از تکنولوژی و تکنیک های مختلف که محرک ارزش مشتریان، ارزش سهامداران و ابتکار سازمانی است انجام دادند. ابزارها و تکنیک های مختلفی در مراحل تکامل حسابداری مدیریت در جهت مدیریت هزینه وجود دارد که بصورت مختصر به آنها اشاره می‌کنیم. در خصوص ارتباط با هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت می توان گفت؛ هزینه یابی بر مبنای فعالیت به حذف فعالیت های فاقد ارزش زایی و یا تجدید مهندسی در

محصول و فرآیند های تولید به حساب می‌آید. همچنین لومبا و باکینگام (۲۰۰۱) مطالعه موردی، در شرکت های چند ملیتی به منظور کاهش هزینه ها و حفظ مزیت رقابتی انجام دادند و بیان داشتند که هزینه یابی استراتژیک مورد اهمیت مدیران قرار گرفته است و این طرح های استراتژیکی سازمان ها را مجبور می سازد که محرک های هزینه را هدایت کرده و فرآیند های خود را بهبود داده، فعالیت های فاقد ارزش افزوده را حذف کنند.

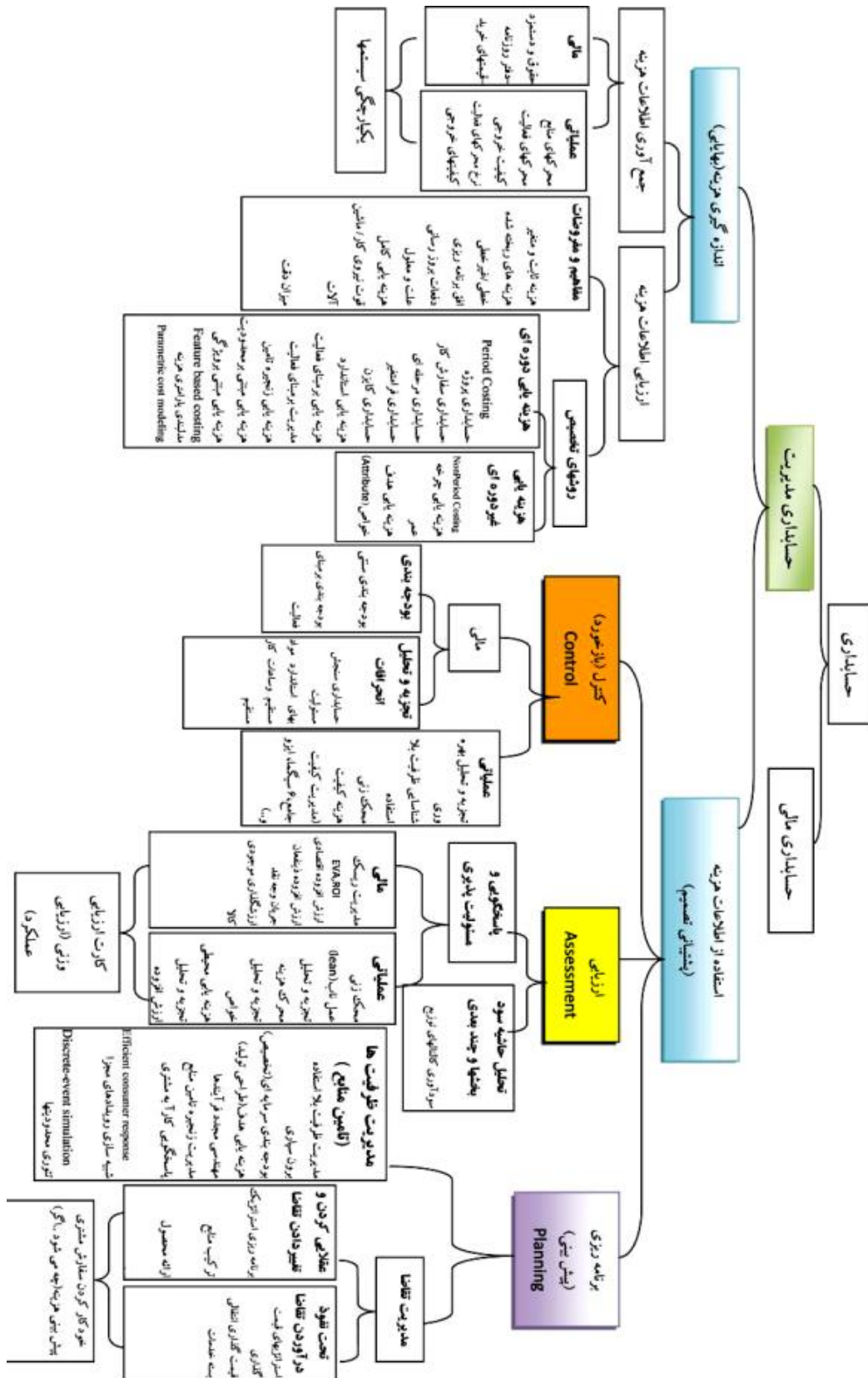
مهرانی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر اعمال استراتژی های انتخابی شرکت ها (استراتژی مدیریت هزینه و استراتژی تمایز در محصول بر عملکرد مالی) پرداختند. آنها بیان کردند شرکت هایی که استراتژی مدیریت هزینه را پذیرفته اند، از طریق قیمت تمام شده پایین تر نسبت به رقبای خود، قادر خواهند بود سهم بازار خود را افزایش دهند و از سوی دیگر شرکت هایی که استراتژی تمایز محصول را به کار می-گیرند می توانند از طریق فراهم کردن محصولاتی که کیفیت منحصر به فردی داشته به مزیت رقابتی دست یابند. نتایج پژوهش مذکور نشان داد که اعمال استراتژی های انتخابی بر عملکرد مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر دارد. دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله ای اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که هر چه شرکت ها از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل تکامل حسابداری مدیریت بالاتر استفاده می کنند، سود عملیاتی آنها نیز بیشتر می شود؛ البته در این مورد استثنایی نیز وجود دارد که شرکت هایی که از ابزارهای مدیریت هزینه مرحله تکامل دوم حسابداری مدیریت استفاده می کنند، نسبت به شرکت هایی که از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل سوم و چهارم استفاده می کنند، سود عملیاتی بالاتری دارند.

فعالیت ها و نظایر آن، شرکت را در دستیابی به میزان هزینه هدف از پیش تعیین شده یاری رساند (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). هزینه یابی چرخه عمر یک تکنیک مدیریتی است که به منظور شناسایی و نظارت بر هزینه های یک محصول در سراسر چرخه عمر محصول به کار می رود (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱).

## ۲-۲- پیشینه پژوهش

کی و ماترلی (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه تصمیمات هزینه یابی بر مبنای هدف را می توان توسط تولید و وابستگی آن به محصول تحت تاثیر قرار داد و به این نتیجه رسیدند که کاهش هزینه محصول نمی تواند به طور مستقل از سایر گزینه های مربوط به تولید، مانند ترکیب محصول، ظرفیت، قیمت در حضور محصول و وابستگی تولید تعیین شود. امل بن (۲۰۱۲) نیز در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداخت که استفاده مدیریت ارزش و هزینه یابی بر مبنای فعالیت با یکدیگر می تواند به مدیران کمک کنند تا حاشیه سود را دقیقتر پیش بینی کنند و به تجزیه و تحلیل رضایت مشتریان بپردازند در کشور مالزی نیز عبدالرحمن و همکاران (۲۰۰۴) به این نتیجه رسیدند که روش های مرتبط با مرحله اول و دوم تکامل حسابداری مدیریت در شرکت های منتخب مالزیایی به طور زیادی اجرا می شود و استفاده از روش های مرحله سوم و چهارم تکامل حسابداری مدیریت همچون بهایابی کابزن، مدل EOQ برای تولید و MRP، بسیار اندک است.

همچنین زنگین و آدا (۲۰۱۰) نیز به جستجوی نقش هزینه یابی هدف در مدیریت هزینه های تولید در عین حال حفظ و یا حتی افزایش کیفیت محصول که موجب تقاضای مشتریان می شود پرداختند. آنها ابزارهای مدیریت عملیاتی را هم چون ماتریس گسترش کارکرد کیفیت و مهندسی ارزش را کنار هزینه یابی بر مبنای هدف به کار بردند و نتایج پژوهش آنها نشان داد که فرآیند های گسترش کارکرد کیفیت یک تکنیک الزامی در مدیریت کردن هزینه های



شکل ۱- حیطه وظایف و نقش‌های حسابداری مدیریت

## ۳- روش‌شناسی پژوهش

اندازه‌گیری چرخه عملیاتی شرکت‌های نمونه در نگاره (۱) آمده است. (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۴).

## نگاره ۱- نحوه اندازه‌گیری چرخه عملیاتی

تعریف عملیاتی متغیر
لگاریتم طبیعی (Ln) از مدت چرخه عملیاتی. $[SALE/360/Average RECT + COGS/360/Average INVT]$ منبع: سحرسپاسی و همکاران (۱۳۹۴)

شاخص رشد فروش یکی از کلیدی‌ترین سنج‌های هر سازمانی برای اتخاذ تصمیم‌گیری‌های استراتژیک می‌باشد. این شاخص به شرکت‌ها کمک می‌کند که بصورت ماهانه، فصلی و یا سالانه، افت و خیزهای تقاضا در بازار را شناسایی و محاسبه نماید. رشد فروش یعنی تغییرات سالانه در میزان فروش سال نسبت به میزان فروش سال t-1. نحوه اندازه‌گیری رشد فروش شرکت‌های نمونه در نگاره (۲) آمده است. (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۴).

## نگاره ۲- نحوه اندازه‌گیری رشد فروش

تعریف عملیاتی متغیر
تغییرات سالانه در میزان فروش سال t تقسیم بر میزان فروش سال t-1 $\frac{Sales_t - Sales_{t-1}}{Sales_{t-1}}$ منبع: سحرسپاسی و همکاران (۱۳۹۴)

جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ می‌باشد که پرسشنامه تحقیق جهت ارزیابی وضعیت بکارگیری تکنیک‌های حسابداری مدیریت برای کلیه شرکت‌ها ارسال شد که با پیگیری‌های مکرر ۶۰ پرسشنامه توسط بخش حسابداری شرکت‌ها تکمیل و برگشت داده شد.

درخصوص ارزیابی وضعیت بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، از پرسشنامه تعدیل شده مبتنی بر تحقیق حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) استفاده شده است. در گام بعدی با طبقه بندی اطلاعات استخراج شده از پرسش نامه‌های تکمیلی، براساس ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده در شرکت‌ها آنها را در مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت طبقه بندی نمودیم. نگاره (۳) طبقه بندی ابزارهای حسابداری مدیریت در مراحل تکامل را نشان می‌دهد. در گام سوم شاخص‌های چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکت‌های عضو نمونه را با مراجعه به صورت‌های مالی منتشره شرکت‌ها در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران اوراق بهادار (کدال) و نرم افزار رهاورد نوین استخراج نمودیم و در گام آخر با استفاده از نرم افزار smart pls و spss به تحلیل استنباطی فرضیات تحقیق با آزمون کروسکال-والیس، آزمون امستقل گروه‌ها و ضرایب مسیر پرداخته ایم.

## ۳-۱- نحوه اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق

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 مابه‌ازای فروش که "دوره وصول حساب دریافتی" نامیده می‌شود. نحوه



### نگاره ۳- ابزارهای حسابداری مدیریت مربوط به هر یک مراحل تکامل حسابداری مدیریت

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

منبع: حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)

#### ۴- یافته های پژوهش

##### ۴-۱- آمار توصیفی پژوهش

در آمار توصیفی با استفاده از نرم افزار Excel مواردی از جمله جنسیت، مدت زمان اشتغال فرد شاغل در واحدهای حسابداری، رشته تحصیلی، سن پاسخگو، وجود پست سازمانی به عنوان حسابداری مدیریت یا حسابدار صنعتی افراد در نگاره (۴) بررسی شده است. در ارتباط با مدت زمان اشتغال حدود ۵۳٪ از افراد پاسخ دهنده زیر ۱۰ سال سابقه داشته اند و ۴۷٪ بالای ۱۰ سال سابقه دارند. در رابطه با رشته تحصیلی افراد روسای واحد حسابداری شرکت ها، شواهد جمع آوری شده نشان می دهد که رشته تحصیلی برای ۹ شرکت رشته اقتصاد، ۱۲ شرکت رشته مدیریت مالی و ۳۳ شرکت رشته حسابداری و ۳ شرکت رشته سایر گرایشات مدیریت می باشد. ۲۲٪ از

شرکت ها دارای پست سازمانی حسابداری مدیریت یا حسابداری صنعتی هستند و متاسفانه ۷۸٪ از آنها دارای این پست نیستند. در رابطه با میزان استفاده ای که از ابزارهای حسابداری مدیریت توسط شرکت های منتخب می شود، با توجه به تعداد شرکتی که از این ابزارها استفاده می کنند به همراه درصد این شرکت ها، در نگاره (۵) آمده است. شواهد نشان می دهد که از ابزارهای مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت (تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، بودجه بندی و نسبت های مالی و ...) بیشتر استفاده می شود. در حالی که از ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت استفاده کمی می شود مثل بهایابی هدف تنها ۵٪ استفاده می شود.

همچنین آمار توصیفی چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکت های نمونه به تفکیک مراحل تکامل در

نگاره (۶) آمده است. میانگین رشد فروش ۰/۱۴۷ و میانگین چرخه عملیاتی ۴/۶۵۴ است. بیشترین میانگین چرخه عملیاتی مربوط به مرحله چهارم (۶/۹۵۰۲) و کمترین چرخه عملیاتی مرحله اول (۳/۶۲۳۴) است. بیشترین میانگین رشد فروش مربوط به مرحله چهارم (۰/۹۵۵۱) و کمترین رشد فروش مرحله اول (۰/۰۹۸۴-) است.

#### نگاره ۴- اطلاعات جمعیت شناختی حسابداران

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

منبع: یافته های پژوهشگر

#### نگاره ۵- فراوانی استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت

ابزارهای حسابداری مدیریت	تعداد شرکت های استفاده کننده	درصد شرکت های استفاده کننده
تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه	۶۰	۱۰۰
تجزیه و تحلیل نسبت های مالی	۶۰	۱۰۰
بودجه بندی سالانه	۵۳	۸۸
تجزیه و تحلیل انحرافات	۵۱	۸۵
تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد	۵۲	۸۷
تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر	۴۹	۸۱
تجزیه و تحلیل بها حجم سود و نقطه سر به سر	۴۷	۷۸
بودجه بندی وجوه نقد	۴۳	۷۲
بهایابی جذبی	۴۰	۶۷
فنون بودجه بندی سرمایه ای (دوره ای بازگشت، IRR، NPV)	۳۸	۶۳
برنامه ریزی استراتژیک مدون	۳۳	۵۵
بودجه بندی انعطاف پذیر	۲۹	۴۸
تجزیه و تحلیل آماری	۲۷	۴۵
تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت	۲۶	۴۳
بهایابی مستقیم	۲۴	۴۰
بهایابی سفارش کار	۲۴	۴۰

درصد شرکت‌های استفاده کننده	تعداد شرکت‌های استفاده کننده	ابزارهای حسابداری مدیریت
۳۰	۱۸	تعیین بهینه ترین مقدار سفارش موجودی (EOQ)
۳۲	۱۹	بهایابی استاندارد
۲۵	۱۵	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۱۷	۱۰	برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)
۱۳	۸	برنامه ریزی مواد (MRP)
۱۲	۷	هزینه یابی فرآیندها
۸	۵	قیمت گذاری انتقالی
۸	۵	تکنیک کمی سازی
۲۳	۱۴	بهایابی مرحله ای
۲۲	۱۳	تجزیه و تحلیل چرخه عمر
۱۷	۱۰	تراز سنجی
۱۷	۱۰	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۱۷	۱۰	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)
۱۲	۷	بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۱۰	۶	بهایابی کابین
۸	۵	سیستم اقدام به هنگام
۸	۵	مدیریت کیفیت جامع
۷	۴	رگرسیون چندگانه
۵	۳	ارزش افزوده اقتصادی
۵	۳	بهایابی هدف
۳	۲	بودجه بندی بر مبنای صفر

منبع: یافته های پژوهشگر

#### نگاره ۶- آمار توصیفی چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکتها به تفکیک مراحل

متغیر	مراحل	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
چرخه عملیاتی	مرحله اول	۱۷	۳/۶۲۳۴	۰/۴۷۹۹	۴/۷۴۱	۳/۱۵۲
	مرحله دوم	۲۴	۴/۳۴۷	۰/۵۰۵۱	۵/۴۲۷	۳/۵۱۴
	مرحله سوم	۱۱	۵/۲۴۶۸	۰/۶۸۲۲	۶/۲۱۴	۴/۳۲۴
	مرحله چهارم	۸	۶/۹۵۰۲	۰/۹۴۲۳	۸/۳۱۴	۵/۶۳۱
	حجم نمونه	۶۰	۴/۶۵۴	۱/۲۱۵	۸/۳۱۴	۳/۱۵۲
رشد فروش	مرحله اول	۱۷	-۰/۰۹۸۴	۰/۰۶۵۵	۰/۰۹۱	-۰/۱۷۲
	مرحله دوم	۲۴	-۰/۰۱۱	۰/۱۳۰۷	۰/۳۲۴	-۰/۱۵۲
	مرحله سوم	۱۱	۰/۲۶۵۱	۰/۱۵۳۲	۰/۵۰۹	۰/۰۲۱
	مرحله چهارم	۸	۰/۹۵۵۱	۰/۲۰۱۴	۱/۲۰۱	۰/۵۰۹
	حجم نمونه	۶۰	۰/۱۴۷	۰/۳۶۵۰	۱/۲۰۱	-۰/۱۷۲

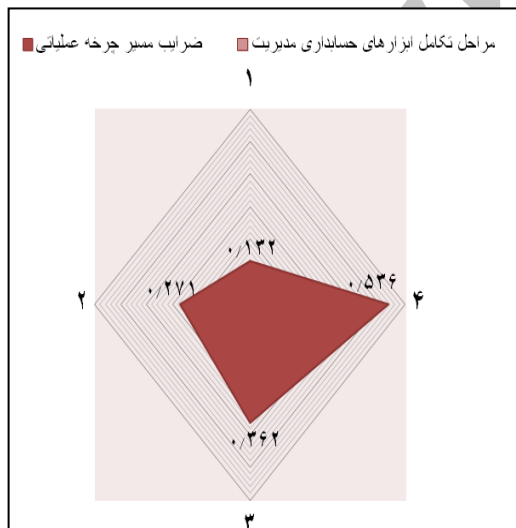
منبع: یافته های پژوهشگر

#### ۴-۲- تحلیل های استنباطی

حسابداری مدیریت بر چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکتها می پردازیم. در اولین گام در بررسی پایایی پرسش نامه، آزمون آلفای کرونباخ انجام شد که نتیجه

در این بخش به تحلیل های استنباطی در راستای بررسی تاثیر ابزارهای مراحل چهارگانه تکامل

بین مراحل، مرحله ۴ بیشترین چرخه عملیاتی (۶۴/۶۸) و مرحله اول کمترین چرخه عملیاتی (۲۶/۶۸) را دارد. همچنین براساس مقدار آماره  $t$  مشخص شده در نگاره (۷)، تمامی مراحل بجز مرحله اول در سطح اطمینان ۰/۹۰ تاثیر معنی داری بر روی چرخه عملیاتی شرکت ها دارد زیرا مقدار آماره  $t$  بزرگتر از ۱/۶۴ می باشد. همچنین هرچه قدر در مراحل تکامل ابزارها بالاتر می‌رویم تاثیر آن بر چرخه عملیاتی بالاتر می‌رود. همچنین بر اساس شکل (۲) ضریب تعیین مراحل چهارگانه و چرخه عملیاتی مشخص شده است که براساس آن مرحله چهارم با ۰/۳۷ بیشترین ضریب تعیین را دارد. اندازه ضرایب مسیر، نشان دهنده قدرت رابطه بین دو متغیر است در نمودار (۱) ضرایب مسیر بین مراحل تکامل و چرخه عملیاتی آمده است. ضرایب مسیر برای مرحله یک ۰/۱۳۲، مرحله دوم ۰/۲۷۱، مرحله سوم ۰/۳۶۲ و مرحله چهارم ۰/۵۳۶ می باشد که حاکی از آن است که رابطه قوی بین مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت و چرخه عملیاتی وجود دارد و مرحله چهارم بیشترین قدرت را دارد.



نمودار ۱- رابطه مراحل تکامل با چرخه عملیاتی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بدست آمده (آلفای کرونباخ=۰/۷۴۶۹) حاکی از سازگاری درونی پرسش نامه است. همچنین در رابطه با آزمون روایی پرسش نامه، لازم به ذکر است که پرسش نامه حاضر در چندین تحقیق توسط محققین دیگری همچون حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) و دیانتی و همکاران (۱۳۹۳) استفاده شده و همچنین توسط اساتید خبره حسابداری تایید شده است.

در آزمون کروسکال-والیس، فرض های  $H_0$  و  $H_1$  برای بررسی فرضیات تحقیق آزمون زیر تعریف شده اند:

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

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

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

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

که اجزای فرمول به صورت زیر اند:

$K$  = تعداد گروه ها

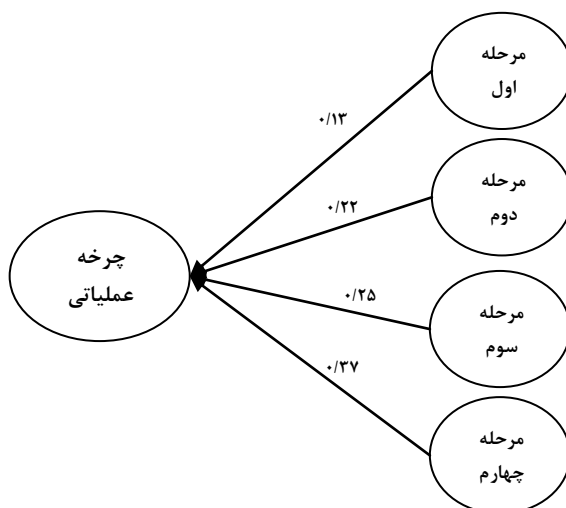
$n_j$  = تعداد اعضاء در هر گروه

$N$  = تعداد کل اعضاء

$R_j$  = مجموع رتبه ها در هر گروه

### آزمون فرضیه اول

مقدار آماره چی دو (خی دو) بدست آمده از آزمون کروسکال-والیس در نگاره (۷) تفاوت معنی داری میانگین چرخه عملیاتی در بین مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت را نشان می دهد زیرا مقدار سطح معنی داری بدست آمده (۰/۰۰۰۱) کمتر از سطح خطای ۰/۱۰ در سطح اطمینان ۰/۹۰ می باشد لذا فرض  $H_0$  (برابری چرخه عملیاتی در بین گروه های مختلف) رد می شود و فرضیه اول تحقیق در سطح ۰/۹۰ تایید می شود. نتایج نشان می دهد که هرچه مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت پیشرفته تر می شود، چرخه عملیاتی کاراتر است و در



شکل ۲ - ضریب تعیین مراحل با چرخه عملیاتی

منبع: یافته های پژوهشگر

نگاره ۷- تحلیل مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت با چرخه عملیاتی

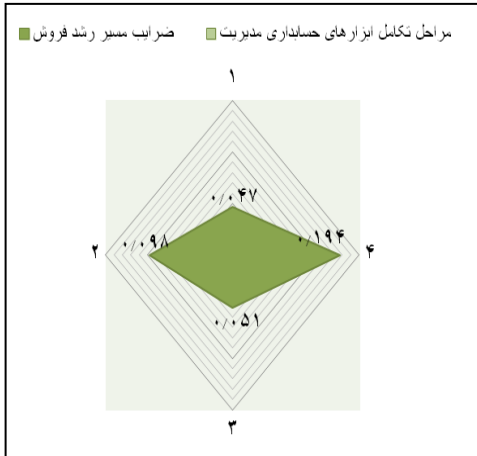
مرحله	میانگین رتبه ها	میانگین نمونه	انحراف استاندارد	آماره T	R <sup>2</sup>
ابزارهای مرحله ۱ با چرخه عملیاتی	۲۶/۶۸	۳/۳۴۱	۰/۳۹۰۲	۱/۴۶۶	۰/۱۳
ابزارهای مرحله ۲ با چرخه عملیاتی	۳۴/۶۲	۴/۲۱۷	۰/۴۰۳۶	۱/۷۰۸	۰/۲۲
ابزارهای مرحله ۳ با چرخه عملیاتی	۳۶/۵۱	۵/۹۰۶	۰/۴۰۹۱	۱/۸۶۰	۰/۲۵
ابزارهای مرحله ۴ با چرخه عملیاتی	۶۴/۶۸	۶/۷۷۸	۰/۴۲۲۷	۲/۳۱۹	۰/۳۷
Che-Square	۳۴/۰۹۷	سطح معنی داری	۰/۰۰۰۱	درجه آزادی	۳

منبع: یافته های پژوهشگر

### آزمون فرضیه دوم

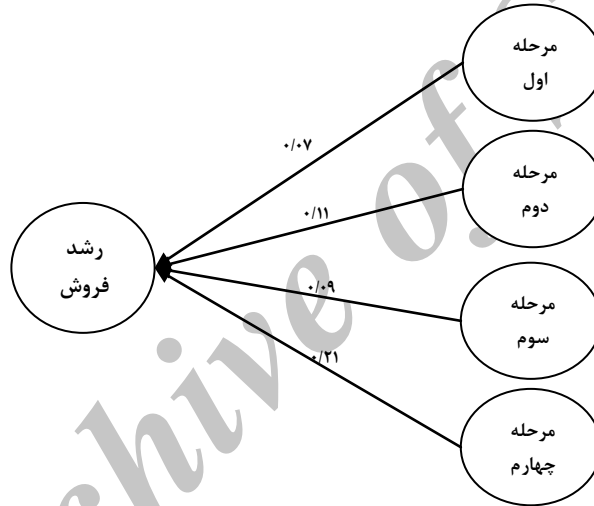
مقدار آماره چی (دو خی دو) بدست آمده از آزمون کروسکال-والیس در نگاره (۸) تفاوت معنی داری میانگین رشدفروش در بین مراحل تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت را نشان نمی دهد، زیرا مقدار سطح معنی داری بدست آمده (۰/۳۲۷) بیشتر از سطح خطای ۰/۱۰ در سطح اطمینان ۹۰٪ می باشد. لذا فرض H<sub>0</sub> (برابری رشدفروش در بین گروه های مختلف) رد نمی شود و فرضیه دوم تحقیق در سطح ۹۰٪ رد می شود. همچنین نتایج نشان می دهد که در بین مراحل، مرحله ۴ بیشترین رشدفروش (۲۰/۷۱) و مرحله اول کمترین رشد فروش (۱۴/۴۷) را

دارد. بر اساس مقدار آماره t مشخص شده در نگاره (۸)، فقط مرحله چهارم تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت در سطح اطمینان ۹۰٪ تاثیر معنی داری بر روی رشد فروش شرکت ها دارد، زیرا مقدار آماره t بزرگتر از ۱/۶۴ می باشد و مراحل ۱ و ۲ و ۳ در سطح اطمینان ۹۰٪ معنی دار نیست. همچنین تعیین تاثیر مراحل چهارگانه تکامل بر رشد فروش قابل تعیین نیست چرا که ناهمگونی در میزان تاثیر مراحل وجود دارد. بر اساس شکل (۳) ضریب تعیین مراحل چهارگانه و چرخه عملیاتی نیز مشخص شده است که بر اساس آن مرحله چهارم با ۰/۲۱ بیشترین ضریب تعیین را دارد. اندازه ضرایب مسیر، نشان دهنده قدرت



نمودار ۲- رابطه مراحل تکامل با رشد فروش

منبع: یافته های پژوهشگر



شکل ۳- ضریب تعیین مراحل با رشد فروش

منبع: یافته های پژوهشگر

نگاره ۸- تحلیل مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت با رشد فروش شرکتها

مرحله	میانگین رتبه ها	میانگین نمونه	انحراف استاندارد	آماره T	R <sup>2</sup>
ابزارهای مرحله ۱ با رشد فروش	۱۴/۴۷	۰/۰۲۱	۰/۲۸۳۱	۱/۲۸۶	۰/۰۷
ابزارهای مرحله ۲ با رشد فروش	۱۷/۸۲	۰/۰۹۷	۰/۳۸۵۷	۱/۴۴۰	۰/۱۱
ابزارهای مرحله ۳ با رشد فروش	۱۶/۳۶	۰/۰۵۶	۰/۳۴۱۱	۱/۳۷۹	۰/۰۹
ابزارهای مرحله ۴ با رشد فروش	۲۰/۷۱	۰/۳۷۳	۰/۳۹۸۹	۱/۶۷۴	۰/۲۱
Che-Square	۲/۲۳۶	سطح معنی داری	۰/۳۲۷	درجه آزادی	۳

منبع: یافته های پژوهشگر

## ۶- نتیجه گیری و بحث

کسب شناخت از وضعیت تکامل یافتگی سیستم‌های حسابداری مدیریت در کشورهای مختلف و کشف نقاط ضعف این سیستم‌ها در پژوهش‌های حسابداری اهمیت بسزایی دارد. مطابق نظر کمیته حسابداری مالی و مدیریت بین‌الملل (FMAC) زیر مجموعه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، ۴ مرحله تکامل در نظر گرفته شده است که با توجه به فلسفه هر کدام از مراحل، ابزارهای اطلاعاتی حسابداری مدیریت به مراحل تخصیص یافته‌اند. نتایج تحقیق ما نشان می‌دهد که ۶۸٪ از شرکت‌های نمونه در مرحله اول و دوم تکامل حسابداری مدیریت قرار دارند. در این شرکت‌ها همچنان از رویکرد قیمت‌گذاری مبتنی بر بهای تمام شده به جای رویکرد هزینه‌یابی مبتنی بر قیمت بازار استفاده می‌شود، این شرکتها به دلیل ضعف دانش و تکنولوژی به دنبال کاهش بهای تمام شده از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده، مهندسی مجدد و استفاده حداکثری از مراکز محدودیت نیستند، لذا توان رقابت با کالای خارجی را ندارند و میزان فروش کالا پایین می‌آید و شرکت‌های داخلی خیلی زود به مرحله افول چرخه عمر محصول خود می‌رسند، همچنین بر طبق تقسیم‌بندی پروفیسور هون گرن از تکامل دانش حسابداری مدیریت، شرکت‌ها در ایران در مرحله واقعیت شرطی یعنی تعیین بهای تمام شده به شکل سنتی قرار دارند و از ابزارهای تکامل یافته مرحله سوم و چهارم استفاده نمی‌کنند، که نتایج حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) نیز مهر تاییدی بر این ادعاست. در ایران هنوز مرز بین حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت از هم تفکیک نشده است بعبارت دیگر شرکتها در ایران حسابداری مدیریت را معادل اندازه‌گیری هزینه می‌دانند، نتایج نشان می‌دهد که در ۷۸٪ از شرکت‌های نمونه واحد حسابداری صنعتی وجود ندارد، یعنی از اطلاعات هزینه‌ای برای اتخاذ تصمیم‌های مهم شرکت (استراتژی تولید، ساختار قیمت، میزان تولید و...) استفاده نمی‌شود. همچنین در ادامه تحقیق سعی شد که اثر تکامل یافتگی مراحل حسابداری مدیریت بر

چرخه عملیاتی و رشد فروش شرکتها نیز مورد بررسی قرار گیرد.

بر اساس فرضیه اول شرکت‌های که از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر مدیریت هزینه استفاده کنند، چرخه عملیاتی کاراتری دارند. نتایج این فرضیه نشان داد که اختلاف معنی داری بین میانگین چرخه عملیاتی شرکت‌ها در مراحل مختلف تکامل حسابداری مدیریت وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که تمامی مراحل بجز مرحله اول در سطح اطمینان ۰/۹۰ تاثیر معنی داری بر روی چرخه عملیاتی شرکتها دارد یعنی هرچه قدر شرکتها از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر استفاده می‌کنند به دلیل استفاده از ابزارهای پیشرفته تر مدیریت هزینه، استفاده حداکثری از ظرفیت واحدهای محدودیت، کاهش حجم کالای در جریان ساخت، کاهش بهای تمام شده از طریق حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده، توجه بیشتر به چرخه عمر و زنجیره ارزش کالا، مدت زمان بلااستفاده ماندن سرمایه شرکت را کاهش می‌دهند و در نتیجه چرخه عملیاتی کاراتری را دارند. نتایج تحقیق با نتایج دیانتی و همکاران (۱۳۹۳) و همچنین نتایج تحقیقات عبدالرحمن و همکاران (۲۰۰۴)، که بیانگر استفاده اندک از ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته (ابزارهای مراحل سه و چهار حسابداری مدیریت) است، در راستای نتایج این پژوهش است. براساس فرضیه دوم شرکت‌های که از ابزارهای مراحل تکامل بالاتر مدیریت هزینه استفاده کنند، رشد فروش بیشتری دارند. نتایج این فرضیه نشان داد که اختلاف معنی داری بین میانگین رشد فروش شرکتها در مراحل مختلف تکامل حسابداری مدیریت وجود ندارد. اما شرکت‌های که از ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند، رشد فروش بیشتری دارد. تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت به دلایلی همچون وضعیت رکودی بازار و عدم وجود استراتژی رقابتی در شرکت‌ها؛ تاثیر چشمگیری بر رشد فروش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ندارد. بطور مشابه حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) نشان دادند که اکثر شرکت‌های

- ایرانی از ابزارهای مراحل تکامل اول و دوم استفاده می کنند که با نتایج این پژوهش در یک راستا می باشد.
- عدم همکاری لازم توسط بخش حسابداری شرکت ها در تکمیل و عودت پرسش نامه ها به دلیل عدم مشغله کاری یا عدم درک صحیح موضوع مهمترین محدودیت این پژوهش می باشد. در رابطه با پیشنهادات برای تحقیقات آتی پیشنهاد می گردد که بررسی رابطه تکامل ابزارهای حسابداری مدیریت بر روی سایر متغیرها همچون حاکمیت شرکتی و ورشکستگی شرکت ها مورد آزمون قرار گیرد.
- فهرست منابع**
- \* پاک مرام، عسکرو بیژن محمدی، جعفر بیک زاد (۱۳۸۹). عوامل موثر بر کاربرد سیستم های مدیریت هزینه در صنعت پتروشیمی ایران، مجله فراسوی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۱۳۱-۱۵۵.
- \* پورموسی، علی اکبر (۱۳۸۸). مدیریت بر مبنای فعالیت ها (ABM)، نشریه صنعت لاستیک ایران، شماره ۵، صص ۷۴-۸۰.
- \* حساس یگانه، یحیی و زهرا دیانتهی دیلمی، ابرهیم نوروزیگی (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۸، صص ۱-۱۸.
- \* حسن زاده، اشرف (۱۳۹۰). هزینه یابی بر مبنای هدف، ابزار قدرتمند واحدهای تحقیق و توسعه . R&D ماهنامه کنترل کیفیت، سال هفتم، شماره ۴۶، صص ۶۰-۷۳.
- \* حسینیان، کاظم (۱۳۸۸). روش هزینه یابی کابین در حسابداری و نقش آن در کاهش بهای تمام شده، ماهنامه صنعت سیمان، سال نهم، شماره ۱۰۲، صص ۳۳-۳۷.
- \* خدای پور، احمد و رقیه طالبی (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق
- بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۰.
- \* خوش طینت، محسن و اشرف جامعی (۱۳۸۱). هزینه یابی هدف، شناخت، کاربرد و به کارگیری آن، مجله حسابرس، شماره ۱۶، صص ۴۵-۵۱.
- \* دیانتهی دیلمی، زهرا و امیرحسین حسین پور، حسین احمدی (۱۳۹۳). اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکت ها، بررسی های تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۶، صص ۵۵-۷۸.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت راهبردی، انتشارات دانشگاه آزاد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون و هاشم نیکومرام، بهاره بنی طالبی دهکردی، (۱۳۹۵). نظام اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر شبکه کنشگران، انتشارات ترمه، چاپ اول، تهران، ایران، صص ۱۳۱.
- \* سپاسی، سحر و علی اصغر انواری رستمی، علی صیادی سومار (۱۳۹۴). تاثیر توانایی مدیریت بر تجدید ارائه صورت های مالی با تاکید بر انگیزه های فرصت طلبانه، فصلنامه دانش حسابداری مالی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۸۹-۱۱۰.
- \* شریفی میلانی، هامون (۱۳۸۶). یکپارچه سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش برای توسعه زنجیره تامین، ماهنامه روش، شماره ۱۰۷، صص ۵۰-۵۲.
- \* طالقانی، محمد و فریبا اسماعیل پور (۱۳۹۲). مدیریت کیفیت جامع (مفاهیم، کاربردها، روش)، ماهنامه مهندسی مدیریت، سال ششم، شماره ۱۵، صص ۱۲-۱۹.
- \* فخاریان، ابوالقاسم (۱۳۸۳). هزینه یابی هدف، ابزاری مدیریت هزینه، مجله حسابدار، سال هجدهم، شماره ۱۵۹، صص ۴۳-۴۵.
- \* گودرزی، احمد (۱۳۸۶). مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه گیری به سمت علت ها، ماهنامه تدبیر، سال هجدهم، شماره ۱۸۰، صص ۳۱-۳۴.



22. Emerald Group Publishing Limited , pp.135-158, 2013.
- \* Sukurai.M. M, Integrated Cost Management: Companywide Prescription for Higher Profits and Lower costs, Portland, Oregon, 1996.
- \* Zengin, y and Ada, E, Cost Management through Product design: Target costing approach, International journal of production Research, 4(19), 5593-5611, 2010
- \* مهرانی، ساسان و کاوه مهرانی ، حمیدرضا لهراسبی (۱۳۸۹). تاثیر مدیریت هزینه و تمایز محصول بر عملکرد مالی بلند مدت ، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲۷ ، پاییز ۱۳۸۹، صص ۵۹-۷۴.
- \* نادای قمی ، ولی (۱۳۸۷). حسابداری مدیریت : پارادایم قرن ۲۱، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۴، سال ۴، صص ۳۸-۴۵.
- \* نیکبخت، محمدرضا و زهرا دیانتي دیلمی (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت، موسسه کتاب مهربان نشر، چاپ دوم، صص ۳۷۰-۵۳۰.
- \* Abdel- Kader, M. And Robert, L. IFAK S, Conception Of The Evolution Of Management Accounting: A Research Note, Advances In Management Accounting, Volume15, 229-247. 2006.
- \* Abdul rahman, i.k, tew, y.h, and omar, n., management accounting practices of small and medium industries (smi) in Malaysia: a preliminary study, a paper presented at asian management accounting forum in fukuoka, japan, 1-4, 2002.
- \* Amel Ben Hadj Salem-Mhamdia, Bahia Bejar Ghadhab, Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant, International Journal of Contemporary Hospitality Management, Vol. 24 Iss: 2, pp.269 – 288, 2012.
- \* Buckingham. M, and loomba, A.P.S, Advantageous Cost Structure: A Strategic Costing Case Study. Production & Inventory Management Journal 1st, Quarter, 42, (1), 12. 18, 2001.
- \* Chan, y.k. (2002), management accounting practices in sangapor, a paper presented at asian management accounting forum in fukuoka, japan, 1-4, 2002.
- \* Chin, W. W, The partial least Squares approach to structural equation modeling in modern Methods for Business Research. Marcoulides, G.A. (Ed), Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah, NJ.1295-1336, 1998.
- \* Huber, F, Hermmann, A, Frederik, M, Vogel, j, Vollhardt, K, Casual model lierung mit partial Least Squares, wend orient Gabler, 2007.
- \* Robert Kee, Michele Matherly, Target Costing in the Presence of Product and Production Interdependencies, Advances in Management Accounting, Volume