

تأثیر محیط و تغییرات آن بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت و تکامل استفاده از این تکنیک ها

محمد ایمانی^۱، محمود معین الدین^{۲*} و نسیم شاهمرادی^۳

۱ دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، گروه حسابداری، یزد، ایران.

۲ عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، گروه حسابداری، یزد، ایران.

۳ عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد یزد، گروه حسابداری، یزد، ایران.

(نویسنده مسئول)

چکیده

امروزه با حرکت به سوی خصوصی سازی، تغییرات در الگوهای رقابت، تولید، ساختار شرکت ها، سرعت توسعه تکنولوژی و نیز مطرح شدن تجارت جهانی، اهمیت حسابداری مدیریت در بنگاه های اقتصادی به خوبی مشهود می باشد لذا این موارد، انجام پژوهش علمی در این حوزه را ضروری می نماید. بدین لحاظ هدف این تحقیق بررسی تأثیر محیط تجاری و تغییرات آن بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از تکنیک های حسابداری مدیریت و تکامل استفاده از این تکنیک ها می باشد. روش تحقیق حاضر از نظر هدف، کاربردی بوده و بر حسب روش تحقیق، توصیفی- پیمایشی است و با به کارگیری ابزار پرسشنامه داده های مورد نیاز جمع آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش از شرکت های تولیدی فعال شهر یزد که از حسابداری بهای تمام شده و تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت استفاده می کنند، تشکیل شده است. ۱۰۰ پرسشنامه بین نمونه های در دسترس توزیع شد و تعداد ۵۵ پرسشنامه قابل قبول جمع آوری گردیده است. نتایج آزمون فرضیات نشان داد که تأثیر وضعیت فعلی محیط تجاری استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت تأثیر مثبت (مستقیم) و معنا داری دارد.

واژه های کلیدی: فنون عملیاتی حسابداری مدیریت، توسعه فنون عملیاتی حسابداری مدیریت، محیط و تغییرات آن

مقدمه

در دنیای امروز، موضوع مدیریت هزینه و استفاده از شیوه های ارتقاء کارایی و اثربخشی منابع مالی و بودجه ای به دلیل کمبود منابع، رقابت در قیمت، عرضه کیفی کالا و خدمات و ورود به بازارهای جهانی به ویژه با توجه به تحولات و بحران های اقتصادی و مالی اخیر، از مهم ترین و چالش برانگیزترین موضوعات برای دولت ها و بنگاه های اقتصادی می باشد. از این روی، پرداختن به ابزار و رویکردهای اثربخش و آینده نگر برای مدیریت کارآمد سازمان ها، کاهش هزینه ارائه خدمات و تولید محصولات و تخصیص منابع مالی در راستای دستیابی به اهداف و عملکرد مورد انتظار، بسیار حیاتی و ضروری به نظر می رسد. حسابداری مدیریت همان گونه که از نام آن پیداست، ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری سیاستگذاران، برنامه ریزان و مدیران داخل سازمان. برای آنکه اطلاعات ارائه شده توسط این سیستم اطلاعاتی برای تصمیم گیری مفید و مربوط باشد می بایست منعکس کننده شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود باشند (مقدس پور و ابراهیمی کردلر، ۱۳۹۳).

با توجه به پیشرفت های روزافزون در کلیه علوم، در حسابداری مدیریت نیز پیشرفت های زیادی صورت گرفته است که به ظهور ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت منجر شده است. اگرچه یک سیستم خوب حسابداری مدیریت به خودی خود، تضمینی برای موفقیت شرکت ها نمی باشد اما، یک سیستم ضعیف حسابداری مدیریت می تواند برتری ها و منافع رقابتی شرکت ها را به طور چشمگیری کاهش دهد. به علاوه، استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت اطلاعاتی دقیق و مربوط را ارائه می دهد که منجر به تصمیم گیری های مؤثر و دقیق تر توسط مدیران می شود تصمیماتی که هر یک می تواند بر عملکرد سازمان تأثیر گذارند (دبانتی و همکاران، ۱۳۹۵).

تحقیق حاضر در پی آن است تا تاثیر محیط و تغییرات آن بر سطح استفاده کنونی شرکتها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت و تکامل استفاده از این تکنیک ها مورد بررسی قرار دهد. نتایج این تحقیق می تواند به بهبود هرچه بیشتر کیفیت تصمیم گیری کمک نماید.

بیان مسأله

حسابداری مدیریت بعنوان فرآیند شناسایی، اندازه گیری، جمع آوری، تجزیه و تحلیل، تدارک، مشارکت و ارتباط با اطلاعات مالی، مورد استفاده مدیریت در برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل عملیات داخل سازمان تعریف می شود که امروزه در هدایت بنگاه ها و تحقق اهداف آنها نقش قابل توجه ای دارد. مسأله حسابداری مدیریت در حقیقت بررسی یک فرایند است و محدود به یادگیری مجموعه ای از روش ها نمی باشد. نیاز به اطلاعات معمولاً نیروی محرکه حسابداری مدیریت محسوب می شود. اطلاعات حسابداری مدیریت غالباً دو منظور اصلی تسهیل در تصمیم گیری و تأثیر بر تصمیم گیری را تأمین می کند و با ارائه اطلاعات مفید، تصمیم گیرندگان را در انتخاب بهترین راه حل از میان راه حل ها یاری می دهد، اما این اطلاعات غالباً بر تصمیم مدیران اثر گذار می باشند. علاوه بر این نگرش، تحقیقات جدید حکایت از آن دارد که علاوه بر اطلاعات بیرونی، عوامل روان شناختی انسان ها عامل مهمی در تصمیم گیری می باشد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۲).

اکثر وظایف حسابداری مدیریت نظیر بودجه بندی، قیمت گذاری محصول، اندازه گیری عملکرد و طراحی سیستم های پاداش مستلزم تصمیم گیری چندگانه و خاص توسط حسابداران مدیریت می باشد (بیرنبرگ^۱ و همکاران، ۲۰۰۷).

موضوع جهانی شدن و افزایش پیچیدگی های تجاری به همراه پیشرفت چشمگیر در فناوری منجر به توسعه روشها و تکنیک های حسابداری مدیریت شده است. از طرفی امروزه با توجه به رشد و اهمیت فزاینده این تکنیک ها، ارزیابی عملکرد آن ها نیز بسیار مورد توجه قرار گرفته است (معین الدین و همکاران، ۱۳۹۱).

با توجه به مطالب عنوان شده در فوق و همچنین نیاز مبرم بنگاه های اقتصادی به تکنیک های حسابداری مدیریت جهت بهبود عملکرد خودشان، سؤال تحقیق به شرح ذیل مطرح می شود.

¹ Birnberg & at

آیا محیط و تغییرات آن بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت و تکامل استفاده از آن تکنیک ها موثر است؟

اهمیت ضرورت تحقیق

تحقیقات تجربی اخیر در کشورهای غربی نشان می دهد که حسابداری مدیریت برای نگه داشتن ارتباط خود با سطح جهانی شدن روز افزون امروزی، باید با تغییر در نیاز های مدیران هماهنگ شود. بسیاری از شرکت ها برای ادامه بقا در بازارهای رقابتی، ناگزیرند با استفاده از روش های نوین در جهت بهبود مستمر کیفیت و کنترل و کاهش بهای تمام شده محصولات خود بکشوند. ابزارهای حسابداری مدیریت از این تغییرات بی تأثیر نبوده و روند رو به رشدی داشته اند. همچنین سازمان های گوناگون جهت تحقق اهدافی چون تدوین استراتژی کل و برنامه های بلند مدت، تصمیم گیری برای تخصیص منابع، حداکثر نمودن ارزش شرکت و ثروت سهامداران، توجه به مسئولیت اجتماعی سازمان و... از ابزارهای حسابداری مدیریت بهره می برند. وجود چنین ابزارهای نوین و اثر بخش حسابداری مدیریت، مدیران در دست یابی بهتر و بهینه تر اهداف شرکت که در رأس این اهداف افزودن ثروت سهامداران و ارزش شرکت است، یاری می دهد (خدای پور و همکار، ۱۳۸۹).

بنا بر آنچه گفته شد پرداختن به موضوع حسابداری مدیریت امری ضروری می باشد. در بررسی های اخیر صورت گرفته عوامل تأثیرگذار بر شیوه های حسابداری مدیریت موضوعی چالشی در بین محققان مختلف بوده و این موضوع مورد بحث مطالعات صورت گرفته بوده است. تاثیر محیط و تغییرات شرکت از جمله عواملی است که به نظر می رسد می تواند بر میزان بکارگیری فنون عملیاتی حسابداری مدیریت تأثیرگذار باشد. لذا انجام این تحقیق در این حوزه می تواند ضرورت داشته باشد.

پیشینه تحقیق

تحقیقات داخلی

- نمازی و رضانی (۱۳۸۲) در پژوهشی با عنوان ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت به بررسی فن ((ارزیابی متوازن)) که یکی از نوین ترین فن های حسابداری مدیریت است، پرداخته اند و در ابتدای این تحقیق جنبه های اصلی آن و سپس فرآیند ارزیابی متوازن و گام های لازم جهت پیاده نمودن آن تشریح شده است. گام های آن عبارتند از:

گام اول، تنظیم استراتژی ها؛ گام دوم، تعیین سطوح استراتژی؛ گام سوم، ایجاد زنجیره های استراتژیک؛ گام چهارم، معرفی معیارها؛ گام پنجم، تعیین آرمان ها؛ گام ششم، تعیین برنامه ها؛ چنین نتیجه گیری می شود که فن ارزیابی متوازن یکی از مهم ترین و نوین ترین فن های ارزیابی عملکرد سازمان است و می تواند به عنوان چارچوبی جهت مدیریت استراتژیک و نظامی در راستای تغییرات سازمانی به کار برده شود و مکمل فن های فعلی حسابداری مدیریت در این زمینه باشد. با وجود این، به کارگیری آن باید بر اساس اصل هزینه و فایده و همچنین بر مبنای گام های بالا باشد.

- دستگیر و عرب یار محمدی (۱۳۸۴) در تحقیقی موانع بکارگیری یکی از مفاهیم حسابداری مدیریت (هزینه یابی هدف) را در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. آنها در تحقیق خود به بررسی وجود زمینه های بکارگیری این سیستم در ایران پرداختند. موانع بررسی شده در این تحقیق پنج عامل قیمت گذاری هدف، تمرکز بر مشتری، روحیه کار گروهی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مهندسی ارزش بودند و نتایج تحقیق حاکی از آن بود که فقدان هر کدام از عوامل فوق مانعی برای بکارگیری این مفهوم در ایران می باشد.

- نمازی (۱۳۸۷) در پژوهش خود به بررسی آینده حسابداری مدیریت پرداخت. یکی از نتایج مهم این تحقیق این بود که حسابداران مدیریت خود را برای آینده، از نظرتوانایی های فنی و شایستگی حرفه ای و اخلاقی در ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی آماده سازند. در غیر این صورت مدیران، از روی اجبار، به سایر اشخاصی که توانایی بر عر صه اطلاعات مربوط و بهنگام دارند، مراجعه خواهد کرد. در این حالت آینده حسابداری مدیریت، از نظر قدرت و ارتقاء سازمانی، به شدت به خطر خواهد افتاد، و آنان جایگاه امروز خود را از دست خواهند داد.

- حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این تحقیق نمونه ای متشکل از ۱۰۵ شرکت از بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند، که در نهایت ۷۲ مدیر پاسخگو بودند. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که، %۷۳.۶ شرکت ها، در مرحله اول تکاملی، %۵۱.۴، در مرحله دوم، %۴۵.۸ در مرحله سوم، %۱۵.۳ در مرحله چهارم قرار گرفتند. مرحله اول تعیین بها و کنترل مالی، مرحله دوم کنترل و برنامه ریزی مدیریتی، مرحله سوم کاهش اتلاف منابع در تولید، مرحله چهارم خلق ارزش افزوده از طریق استفاده اثربخش از منابع می باشد. تهیه اطلاعات برای گزارشگری مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه ها موضوعاتی هستند که بیشتر مورد توجه قرار گرفتند، همچنین، مدیریت ریسک، تصمیم گیری استراتژیک و برنامه ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفتند.

- دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهش خود به عنوان « اثر ابزارهای مراحل تکامل مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران » به بررسی تاثیر ابزارها و تکنیک ها در قالب مراحل تکامل حسابداری مدیریت روی سود عملیاتی پرداخته شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان ۱۳۹۲ است. ابزار جمع آوری داده ها در این پژوهش پرسشنامه است. نتایج نشان می دهد که هرچه شرکت ها از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل تکامل حسابداری مدیریت بالاتر استفاده می کنند سود عملیاتی آن ها 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.

تحقیقات خارجی

- جاکوبز لیزا^۲ (۲۰۰۴) در تحقیقی به بررسی تأثیر نیازهای افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت بر آموزش آن در دانشگاه های آفریقای جنوبی پرداخت. نتایج این مطالعه حاکی از آن بود که فاصله انتظاراتی متفاوتی از آموزش حسابداری مدیریت بین دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه وجود دارد. همچنین او به این نتیجه رسید که نیازهای افراد شاغل در مورد حرفه هم از لحاظ علمی و هم از لحاظ مهارتها و قابلیت های فردی، بر آموزش حسابداری مدیریت در آفریقای جنوبی تأثیر دارد. علاوه بر این، او یک سری مهارتها و قابلیت های حرفه ای مورد نیاز برای فارغ التحصیلان حسابداری مدیریت و نیز یکسری سرفصلهای آموزشی قابل افزودن به برنامه های قبلی ارائه می کند.

- چانگراکسا^۳ (۲۰۱۱) تحقیقی با عنوان "فرهنگ سازمانی و استفاده از نوآوری های حسابداری مدیریت در تایلند" انجام داد. این تحقیق در ارتباط با فرهنگ سازمانی و نوآوری های حسابداری مدیریت انجام شده است. در این تحقیق در خصوص تأثیرات فرهنگ سازمانی در حیطه حسابداری مدیریت می باشد، از مدل موژن استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که ارتباط معناداری میان فرهنگ های سازمانی گوناگون و استفاده از نوآوری های حسابداری مدیریت وجود ندارند.

- مورتی و همکاران^۴ (۲۰۱۲) در پژوهش خود با عنوان « استفاده از فناوری اطلاعات در تصمیم گیری حسابداری مدیریت » به مطالعه پرداخته است. در این مقاله از ابزارهای فناوری اطلاعات به منظور تجزیه و تحلیل تصمیم گیری های حسابداری مدیریت استفاده می شود و همچنین سعی در اعمال و اتصال ابزارهای فناوری اطلاعات در حسابداری مدیریت به منظور کنترل هزینه و برای بهبود بهره وری از حسابداری مدیریت می باشد. در نتیجه این مقاله نشان داد که با استفاده از فن آوری اطلاعات در حسابداری مدیریت و گزارش های مالی در نهایت به تصمیم گیری بهتر منجر خواهد شد.

² Jacobs Liza

³ Chongruksu

⁴ Moorthy

- لبدو^۵ (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان "تکامل مفهوم حسابداری مدیریت در روسیه: در جستجوی هویت" عواملی که حسابداری مدیریت را در روسیه شکل داده‌اند و در حال حاضر درک درستی از آن را تحت تأثیر قرار داده‌اند را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. وی از هفت عامل مشخص شده توسط
- نیک هردا و جمالیا^۶ (۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان "ارتقا هدایت روند مدیریتی شرکت‌های وابسته از طریق خط‌مشی‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و ارزش آفرینی" به بررسی نقش واسطه‌ی حسابداری مدیریت استراتژیک (SMA) در روابط ظرفیت مدیریت اشتراکی و ارزش آفرینی شرکتی در GLC های مالزیایی پرداختند. این مقاله با ارائه دیدگاه‌های تجربی می‌تواند مدیریت سطح بالا، حسابداران سطح مدیریتی و ارائه‌دهندگان خط‌مشی را قادر کند تا فرایندهای اجرایی SAM را برای به دست آوردن هنجار شرکت مورد اجرا قرار دهند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌های وابسته به دولت (GLC) می‌توانند رشد ادامه دار داشته باشند و همچنین می‌توانند رقابت پذیری خود را در بازار جهانی داشته باشند.

جامعه آماری تحقیق

جامعه آماری عبارت است از مجموعه‌ای از افراد یا اشیا یا عناصری که حداقل در یک صفت مشترک باشند. نمونه بخشی کوچکی از جامعه آماری است که به عنوان الگوی جامعه مورد نظر از نظر صفت مورد مطالعه با روش‌های علمی انتخاب شده و باید گویای کاملی از وضعیت جامعه از نظر صفت مورد مطالعه باشد (رنجبران، ۱۳۸۷). در این تحقیق جامعه آماری شرکت های تولیدی فعال در شهر یزد است که از حسابداری بهای تمام شده و تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت استفاده می کنند، می باشد.

فرضیه های تحقیق

فرضیه اصلی ۱ :

محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

فرضیه های فرعی ۱ :

- ۱-۱: محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون هزینه یابی تاثیر دارد .
- ۲-۱: محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون قیمت گذاری تاثیر دارد.
- ۳-۱: محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون تجزیه و تحلیل سودآوری تاثیر دارد .
- ۴-۱: محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون بودجه بندی تاثیر دارد.
- ۵-۱: محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری تاثیر دارد.
- ۶-۱: محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از سایر فنون عملیاتی تاثیر دارد.

فرضیه اصلی ۲ :

محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

فرضیه های فرعی ۲ :

- ۱-۲: محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از فنون هزینه یابی تاثیر دارد.
- ۲-۲: محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از فنون قیمت گذاری تاثیر دارد.
- ۳-۲: محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از فنون تجزیه و تحلیل سودآوری تاثیر دارد.
- ۴-۲: محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از فنون بودجه بندی تاثیر دارد.

5 . Pavel Lebedev

6 . Nik Herda Nik Abdullaha, Jamaliah Said

۲-۵: محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری تاثیر دارد.
۲-۶: محیط تجاری بر روند تکامل استفاده شرکت ها از سایر فنون عملیاتی تاثیر دارد.

روش تحقیق

روش تحقیق حاضر به لحاظ اهداف کاربردی است؛ زیرا نتایج آن را می توان در عمل بکار گرفت. از نظر شیوه اجرا نیز تحقیق حاضر یک پژوهش توصیفی- پیمایشی است؛ زیرا ضمن اینکه وضعیت موجود جامعه هدف را بدون دخل و تصرف بررسی می نماید و برای گردآوری داده ها نیز از پرسشنامه استفاده می گردد. از نظر بررسی رابطه متغیرها نیز تحقیق حاضر یک پژوهش همبستگی است، زیرا در آزمون فرضیه ها از روش همبستگی استفاده می گردد.

آمار استنباطی

مقایسه متغیر های پژوهش با حد وسط مقیاس اندازه گیری

آزمون t یک نمونه برای مقایسه میانگین مشاهده شده متغیرهای پژوهش با میانگین نظری مقیاس اندازه گیری نشان داده است که با توجه به سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵، میانگین همه متغیرها بجز استفاده کنونی از فنون بودجه بندی، تصمیم گیری برای سرمایه گذاری و سایر فنون عملیاتی به صورت معنادار متفاوت از میانگین نظری است و با توجه به میانگین های برآورد شده متغیرها می توان نتیجه گرفت میانگین متغیرهای استفاده کنونی از فنون تحلیل سود آوری و تکامل استفاده از فنون تحلیل سود آوری بزرگتر از ۲,۵ بوده پس به صورت معنادار بیشتر از حد متوسط و بقیه متغیرها کوچکتر از ۲,۵ بوده پس به صورت معنادار کمتر از حد متوسط بوده و متغیرهای استفاده کنونی از فنون بودجه بندی، تصمیم گیری برای سرمایه گذاری و سایر فنون عملیاتی در حد متوسط و متغیرهای محیط تجاری و تغییرات آن به صورت معنادار بیشتر از حد متوسط می باشد.

جدول ۱: آزمون t یک نمونه برای متغیرهای پژوهش

مقایسه میانگین مشاهده شده با مقدار ثابت ۲,۵					متغیر
تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین برآورد شده	
-۰.۵۵۲۵۳	۰.۰۰۱	۵۴	-۳.۶۸۹	۱.۹۴۷۵	استفاده کنونی از فنون هزینه یابی (COST)
-۰.۴۰۹۰۹	۰.۰۰۵	۵۴	-۲.۸۹۵	۲.۰۹۰۹	استفاده کنونی از فنون قیمت گذاری (Pri)
۰.۷۳۶۳۶	۰.۰۰۰	۵۴	۴.۷۴۰	۳.۲۳۶۴	استفاده کنونی از فنون تحلیل سود آوری (Pro)
-۰.۲۶۰۶۱	۰.۱۱۳	۵۴	-۱.۶۱۳	۲.۲۳۹۴	استفاده کنونی از فنون بودجه بندی (BUD)
-۰.۲۷۵۷۶	۰.۱۸۷	۵۴	-۱.۳۳۵	۲.۲۲۴۲	استفاده کنونی از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری (ID)
-۰.۲۵۴۵۵	۰.۱۴۱	۵۴	-۱.۴۹۵	۲.۲۴۵۵	استفاده کنونی از سایر فنون عملیاتی (OT)

جدول ۲: آزمون t یک نمونه برای متغیر محیط تجاری و تغییرات آن

مقایسه میانگین مشاهده شده با مقدار ثابت ۳					متغیر
تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین برآورد شده	
۰.۲۹۰۹۱	۰.۰۰۰	۵۴	۵.۰۷۰	۳.۲۹۰۹	محیط تجاری (BE)
۰.۲۳۰۶۲	۰.۰۰۰	۵۴	۳.۹۸۱	۳.۲۳۰۶	تغییرات محیط تجاری (CBE)

❖ معیار GOF (نیکویی برازش)

با استفاده از میانگین هندسی R^2 و متوسط شاخص اشتراک مقدار GOF برای کل مدل مقدار ۰/۳۱۷ محاسبه شد که نشان میدهد برازش کلی مدل در حد قوی می باشد.

جدول ۳: خلاصه ضرایب مسیر، ضرایب تعیین، آماره t و نتیجه فرضیه مدل شماره ۱

نتیجه	ضریب تعیین	آماره t	ضریب مسیر	فرضیات مدل اصلی
تایید	0.14	6.298616	0.374858	محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون هزینه یابی
تایید	0.17	7.078062	0.406521	محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون قیمت گذاری
تایید	0.13	2.396350	0.360617	محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون تحلیل سود آوری
تایید	0.11	2.992926	0.332001	محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون بودجه بندی
تایید	0.07	4.556184	0.271273	محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری
تایید	0.19	7.838288	0.435462	محیط تجاری ← استفاده کنونی از سایر فنون عملیاتی

❖ معیار GOF (نیکویی برازش)

با استفاده از میانگین هندسی R^2 و متوسط شاخص اشتراک مقدار GOF برای کل مدل مقدار ۰/۳۲۴ محاسبه شد که نشان میدهد برازش کلی مدل در حد قوی می باشد.

جدول ۳: خلاصه ضرایب مسیر، ضرایب تعیین، آماره t و نتیجه فرضیه مدل شماره ۲

نتیجه	ضریب تعیین	آماره t	ضریب مسیر	فرضیات مدل اصلی
تایید	0.14	8.315461	0.370582	تغییرات محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون هزینه یابی
تایید	0.17	9.115369	0.413171	تغییرات محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون قیمت گذاری
تایید	0.12	3.803768	0.349222	تغییرات محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون تحلیل سود آوری
تایید	0.18	9.876029	0.426875	تغییرات محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون بودجه بندی
تایید	0.05	2.021693	0.229857	تغییرات محیط تجاری ← استفاده کنونی از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری

نتایج آزمون پژوهش

جدول ۴: خلاصه فرضیات و نتایج ها

نتیجه	فرضیه ها	فرضیه فرعی	فرضیه اصلی
تأثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون هزینه یابی	1-1	1
تأثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون قیمت گذاری	2-1	
تأثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون تحلیل سود آوری	3-1	
تأثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون بودجه بندی	4-1	
تأثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری	5-1	

تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح استفاده کنونی شرکت ها از سایر فنون عملیاتی	6-1	2
تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح تکامل استفاده شرکت ها از فنون هزینه یابی	1-2	
تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح تکامل استفاده شرکت ها از فنون قیمت گذاری	2-2	
تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح تکامل استفاده شرکت ها از فنون تحلیل سود آوری	3-2	
تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح تکامل استفاده شرکت ها از فنون بودجه بندی	4-2	
تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح تکامل استفاده شرکت ها از فنون تصمیم گیری برای سرمایه گذاری	5-2	
تاثیر مثبت و مستقیم دارد	محیط تجاری بر سطح تکامل استفاده شرکت ها از سایر فنون عملیاتی	6-2	

بحث و نتیجه گیری

۱- فرضیه اصلی اول

فرضیه اصلی اول در خصوص تاثیر وضعیت فعلی محیط تجاری بر استفاده کنونی شرکت ها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت مطرح و بررسی شد. با توجه به اینکه فنون عملیاتی حسابداری مدیریت در قالب شش گروه بررسی می شد، این فرضیه با طرح شش فرضیه فرضی آزمون گردید. نتایج بررسی فرضیه های فرعی نشان داد وضعیت فعلی محیط تجاری بر استفاده کنونی شرکت ها از تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت شامل هزینه یابی، قیمت گذاری، تحلیل سودآوری، بودجه بندی، تصمیم گیری برای سرمایه گذاری و سایر فنون عملیاتی تاثیر مثبت و معنی دار دارد. نتایج حاصل از این فرضیه به لحاظ نظری و عملی مورد انتظار است. زیرا شرکت ها با کاربرد دقیق، صحیح و به موقع تکنیک های هزینه یابی قادر به درک بهتر قیمت تمام شده محصولات خود هستند و بدیهی است با درک بهتر بهای تمام شده و کاربرد صحیح تکنیک های قیمت گذاری در مذاکرات فروش و اتخاذ تصمیم های نهایی بسیار موفق تر هستند. از سوی دیگر درک صحیح بهای تمام شده استفاده به موقع از سایر تکنیک های عملیاتی از جمله فنون تجزیه و تحلیل سودآوری، بودجه بندی و تصمیم گیری برای سرمایه گذاری، موجبات بهینگی تصمیم های اتخاذ شده در شرکت و موفقیت نهایی سازمان را فراهم می سازد. بنابراین حصول این نتیجه با توجه به مطالب پیش گفته قابل توجیه می باشد. با توجه به اینکه این فرضیات در تحقیقات پیشین آزمون نگردیده، نتایج این فرضیه با پژوهش های مشابه قابل تطبیق نمی باشد.

۲- فرضیه اصلی دوم

فرضیه اصلی دوم در خصوص تاثیر وضعیت فعلی محیط تجاری بر روند تکامل شرکت ها از فنون عملیاتی حسابداری مدیریت مطرح و بررسی شد. با توجه به اینکه فنون عملیاتی حسابداری مدیریت در قالب شش گروه بررسی می شد، این فرضیه با طرح شش فرضیه فرضی آزمون گردید. نتایج بررسی فرضیه های فرعی نشان داد وضعیت فعلی محیط بر روند تکامل استفاده شرکت ها از تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت شامل هزینه یابی، قیمت گذاری، تحلیل سودآوری، بودجه بندی، تصمیم گیری برای سرمایه گذاری و سایر فنون عملیاتی تاثیر مثبت و معنی دار دارد. مطالبی که در تاثیر نظری نتیجه فرضیه اول مطرح شد در توجیه دلیل نظری حصول نتایج حاصل از این فرضیه نیز قابل طرح است. مقابله با افزایش پیچیدگی محیط مستلزم ابزار مناسب و عملی است و چه ابزاری بهتر از تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت برای مقابله با این مساله می باشد. زیرا این فنون همزمان با تشدید پیچیدگی شرایط حاکم بر محیط تجاری رشد قابل ملاحظه ای به لحاظ کمی و به ویژه کیفی داشته اند. بنابراین نتیجه حاصل از این فرضیه که مبین تاثیر مثبت محیط تجاری بر توسعه کاربرد فنون عملیاتی حسابداری مدیریت

است مورد انتظار و قابل توجیه است. با توجه به اینکه فرضیه حاضر در تحقیقات پیشین مورد آزمون قرار نگرفته است، لذا امکان تطبیق تجربی این فرضیه وجود ندارد.

پیشنهاداتی مبتنی بر نتایج تحقیق

- نتایج فرضیه اصلی اول نشان داد که وضعیت فعلی محیط تجاری بر سطح کنونی استفاده شرکت ها از تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت تاثیر مثبت دارد، یعنی پیچیدگی محیط تجاری مستلزم استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت است، بنابراین به مدیران شرکت های تولیدی توصیه می شود جهت مقابله با پیچیدگی های محیط تجاری فعالیت خود، از تکنیک های مناسب عملیاتی حسابداری مدیریت استفاده نمایند.
- نتایج فرضیه اصلی دوم نشان داد که وضعیت فعلی محیط تجاری بر سطح روند تکامل استفاده شرکت ها از تکنیک های حسابداری مدیریت تاثیر مثبت دارد با توجه به نتایج این فرضیه به مدیران شرکت های تولیدی توصیه می گردد، شرکت متبوع خود را برای همگام سازی با تکنیک های جدید و بروز حسابداری مدیریت مهیا سازند. از جمله کارهایی که می توان برای این مهم انجام داد به داشتن تیم حسابداری مدیریت مجرب، ارائه آموزش های ضمن خدمت مفید به پرسنل شرکت و آماده سازی همیشگی سازمان جهت مقابله با تغییرات اشاره نمود.

پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی.

- ۱- با توجه به نتیجه این پژوهش و تاثیر مثبت و مستقیم وضعیت فعلی محیط تجاری و تغییرات محیط تجاری بر تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت، انجام این پژوهش بر روی تکنیک های دیگر حسابداری مدیریت از جمله تکنیک های مدیریتی و استراتژیک پیشنهاد می گردد.
- ۲- با توجه به مشکلاتی که برای تکمیل پرسشنامه وجود داشت نمونه آماری تحقیق افزایش یابد تا بتوان به نتایج همگن و یکنواخت تر دست یافت.

منابع و مأخذ

- ۱- آقاجانی، م و دهقان نیری، ن. (۱۳۸۸). رعایت حریم بیماران توسط تیم درمان و ارتباط آن با رضایتمندی بیماران در بخش اورژانس بیمارستان. دانشکده پرستاری و مامایی دانشگاه علوم پزشکی کاشان.
- ۲- ابراهیمی کردلر، علی، مقدس پور، هنگامه، زمستان (۱۳۹۳). تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران، فصل نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره بیست و سوم، ص ۸۳-۵۷.
- ۳- ایمانی برندق، محمد، زواری رضایی، اکبر، (۱۳۹۳)، بررسی اهمیت تکنیک های حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران، اولین کنفرانس بین المللی حسابداری مدیریت.
- ۴- بلوچر، چن لین، (۱۳۸۹). حسابداری مدیریت (علی پارسائیان)، انتشارات ترمه.
- ۵- بهرامفر، نقی، خواجوی، شکرالله وناظمی، امین، ۱۳۸۷. شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، توسعه و سرمایه، شماره ۱، ص ۹۳-۱۱۷.
- ۶- بهرامفر، نقی، خواجوی، شکر الله، ناظمی، امین، ۱۳۸۷. شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله توسعه و سرمایه دانشگاه شهید باهنر کرمان، سال اول، شماره یک.
- ۷- تقوی، مهدی، ۱۳۸۹. مدیریت مالی ۱، انتشارات دانشگاه پیام نور.
- ۸- حساس یگانه، یحیی؛ دیانتهی دیلمی، زهرا؛ نوروزبیگی، ابراهیم، ۱۳۹۰. بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره هشت.

- ۹- خاکی، غلامرضا، (۱۳۷۸). روش تحقیق با رویکرد به پایان نامه نویسی، چاپ اول: تهران، مرکز تحقیقات علمی کشور کانون فرهنگی انتشاراتی درایت، چاپ اول.
- ۱۰- خدای پور، احمد، فتوحی اردکانی، ح، ۱۳۸۸. آینه و چشم انداز حسابداری مدیریت، دیدگاه جامعه دانشگاهی و مدیران حرفه ای، مجله توسعه و سرمایه، سال دوم، شماره سوم.
- ۱۱- دستگیر، محسن. عرب یارمحمدی، جواد، ۱۳۸۹. بررسی موانع بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۳۹.
- ۱۲- دیانتی، زهرا، حسین پور، امیر حسین، احمدی، حسین، (۱۳۹۴)، اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۶، صص ۷۸-۵۵.
- ۱۳- رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، جلیلی، آرزو، بهار ۱۳۹۲. تاثیر سوگیری های قضاوتی بر کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت، فصل نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره شانزدهم، صص ۷۵-۹۰.
- ۱۴- فاضل یزدی، ع، ۱۳۹۰. تاثیر بکارگیری ابزارهای عملیاتی حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناس ارشد، رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد.
- ۱۵- معین الدین، محمود، مروتی شریف آبادی، علی، فاضل یزدی، علی و طحاری مهرجردی، محمد حسین، پاییز ۱۳۹۱. بررسی کارایی و تحلیل حساسیت تکنیک های عملیاتی حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد شرکت ها با رویکرد تحلیل پوششی داده ها (مورد مطالعه: شرکت های دارو سازی پذیرفته شده در بورس تهران)، فصل نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره چهاردهم، صص ۶۵ - ۴۹.
- ۱۶- نمازی، م، ۱۳۸۷. آینه حسابداری مدیریت، بررسی حسابداری و حسابرسی، سال نهم، شماره ۲۹.
- ۱۷- نمازی، م، رضانی، ا، ۱۳۸۲. ارزیابی متوازن در حسابداری مدیریت، پژوهش نامه علوم اجتماع و انسانی دانشگاه شیراز، دوره نوزدهم، شماره دوم.
- ۱۸- نوروش، ایرج، بیاتا مشایخی، ۱۳۸۴. نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری. بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۱، صص ۱۶۱-۱۳۱.
- 19-** Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2003). *An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices*, working paper, University of Essex.
- 20-** Belkaoui, A (1985). public policy and the practice and problems of Accounting Westport, Ct:Quorum.
- 21-** Bebeșlea Mihaela (2015). Costs, Productivity, Profit, and Efficiency: An Empirical Study Conducted Through the Management Accounting, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 191, pp 574 – 579, www.sciencedirect.com.
- 22-** Bidhan J. (2007). *Managerial Accounting* First Edition Irwin Publishing.
- 23-** Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M. (2007). *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier Ltd.
- 24-** Blocher, Edward J. 2014. *Cost management: A Strategic Emphasis*. New York: McGraw-Hill.
- 25-** Bagozzi, R. P., and Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of Academy of Marketing Science*, 16(1), 74-94
- 26-** Cokins, Gary (2001), *A Management Accounting Framework*, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol 13, Issue 1, p 73-82.
- 27-** Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*. 16, 297-334.

- 28-** Granlund, Markus (2002) "Management Accounting System Integration in Corporate Mergers : A Case Study" , Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol.16 No.2, PP. 208-243.
- 29-** Han, L. J., Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. Public Money & Management, 2003, Vol. 20, Issue. 1, pp. 19-26.
- 30-** Institute of Management Accountants (2003). Survey of Management Accountants: Use of 17 Management Accounting Tools Qualified in Ernst & Young Survey. Available at www.iomanet.com.
- 31-** Jacobs Liza (2004). "The impact of changing practitioner requirements on management accounting education at South African universities", doctoral Dissertation, University of Pretoria.
- 32-** Fornell, C., Johnson M.D., Anderson E.W., Cha J., & Everitt Bryant B.,(1996). "The American Customer Satisfaction Index: Nature, purpose, and findings", Journal of Marketing, Vol. 60, PP. 7-18.
- 33-** Mclean, Tom (1988). "Management Accounting education: Is theory related to practice?", Management Accounting, Jul, Aug.
- 34-** Moorthy Krishna, V., Samsuri C.A. Goplan M. Tak yew King, (2012). Application of Information Technology in Management Accounting Decision-Making, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol.2, No.3.
- 35-** Nik Herda, Nik Abdullah, Jamaliah Said (2015), Enhancing the Governance of Government Linked Companies via Strategic Management Accounting Practices and Value Creation, Procedia Economics and Finance 28, April ,pp 222 – 229, www.sciencedirect.com.
- 36-** Nunnally, J.C. (1997). Psychometric theory. New York, NY: McGraw-Hill.