

## ارائه الگوی مبتنی بر تئوری اقتضایی؛ تحلیلی نوین از عوامل موثر بر تعیین بها و کنترل مالی محصولات

### علی صیادی سومار

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران  
Ali69.ilam.ac@gmail.com

### فریدون رهنمای رودپشتی

استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران (مسئول مکاتبات)  
Rahnama.roodposhti@gmail.com

### زهرا پور زمانی

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ایران  
Zahra.poorzamani@yahoo.com

### هاشم نیکومرام

استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران  
h-nikoomaram@srbiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۰/۲۷ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۱۴

### چکیده

هدف از این پژوهش، ارائه الگوی تعیین بها و کنترل مالی محصولات با رویکردی اقتضایی است. بدین منظور ۷ ابزار حسابداری مدیریت بر مبنای طبقه‌بندی آیفک (IFAC) به عنوان ابزارهای تعیین بها و کنترل مالی در نظر گرفته شده و ۱۲ عامل اقتضایی موثر بر این ابزارها مورد تحلیل قرار گرفت. تجزیه و تحلیل داده‌های ۱۱۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از مدل معادلات ساختاری در نرم افزار PLS انجام شد و در نهایت الگوی مناسب و ماتریس اهمیت- عملکرد متناظر آن استخراج شد. نتایج این پژوهش بیانگر این موضوع است که ۴ عامل ساختار سازمانی، عوامل فرهنگی، اندازه شرکت و تکنولوژی از اهمیت و عملکرد مناسبی در بین شرکت‌ها برخوردار هستند و ۵ عامل محیط اقتصادی، بخش حرفه‌ای، منابع انسانی، استراتژی سازمانی و محیط خارجی با وجود اهمیت بالا، عملکرد نامناسبی مشاهده شده و باید تقویت شوند و ۳ عامل محیط رقابتی، منابع مالی و حاکمیت شرکتی به دلیل وجود بازار انحصاری در ایران اهمیت و عملکرد نامناسبی در بین شرکت‌ها دارند.

**واژه‌های کلیدی:** تکامل حسابداری مدیریت، رویکرد واقعیت مطلق، تعیین بها و کنترل مالی، تئوری اقتضایی، مدل معادلات ساختاری.

## ۱- مقدمه

با گسترش جوامع بشری، بازارهای تجاری نیز گسترش یافته و واحدهای تجاری بزرگتر و متعددی پدید آمده‌اند و به رقابت با یکدیگر می‌پردازند. سازمان‌ها برای حفظ مزیت رقابتی خود در محیط پویا و متغیر امروزی باید بتوانند خود را با تغییرات هماهنگ نموده و توانایی پیش‌بینی و پاسخگویی در برابر آنها را در خود ایجاد کنند. بدین منظور سازمان بایستی با توجه به شرایط محیطی ارزیابی از وضع موجود و مطلوب داشته باشند تا بتواند مناسب‌ترین استراتژی را اتخاذ و به مرحله اجرا بگذارد. حسابداری مدیریت که مسئولیت تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش‌های سودمند و موثر به مدیریت درون سازمانی برای تصمیم‌گیری‌های روزانه و دستیابی به فرصت‌های رقابتی و تضمین پایداری در عرصه رقابت را بر عهده دارد، نمی‌تواند بدون توجه به این تغییر و تحولات نقش و وظیفه خود را به خوبی ایفا کند. که این مطلب بیان‌گر نقش تاثیرگذار محیط بر میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت است که مفهوم اصلی تئوری اقتضایی را تداعی می‌کند (به نقل از رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶، جلد ۲). تئوری اقتضایی، مفهوم تناسب بین ویژگی‌های سازمانی و عوامل محیطی را مطرح می‌کند که اغلب برای توضیح علت بکارگیری 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. 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 تاثیرگذار باشد، را در بر می‌گیرد. علارغم اینکه این متغیرها خارج از کنترل سازمان‌ها می‌باشند، سازمان‌ها برای بقای خود ناگزیر به در نظر گرفتن آنهاست. مهمترین ابزار سازمان برای بقا در بازار رقابتی؛ تعیین بها و کنترل مخارج می‌باشد؛ لذا توانایی سازمان جهت قیمت‌گذاری و تعیین بهای خدمات به صورت صحیح و دقیق وابسته انطباق سازمان با عوامل اقتضایی است (عرب مازار و ناصری، ۱۳۸۴). نظریه پردازان تلاش کرده‌اند تا مشخصات خاص ویژگی‌های محیطی را شناسایی کنند که بر اساس نتایج آنان عوامل اقتضایی شناسایی شده ۱۲ عنوان 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 همکاران، ۱۹۹۵؛ بل کویی، ۱۹۸۳). از طرفی پروفیسور هورن‌گرن، تکامل سیستم حسابداری مدیریت را در قالب ۴ واقعیت بیان می‌نماید، رویکرد واقعیت مطلق بیانگر دوره‌ای از حسابداری مدیریت است که اساساً معادل حسابداری بهای تمام شده تفسیر می‌شود و با مسائلی همچون چگونگی تخصیص و سرشکن نمودن هزینه‌های تولیدی سر و کار دارد (به نقل از رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵). به طور مشابه طبق طبقه‌بندی آیفک؛ تعیین بهای محصولات و کنترل مالی به عنوان اولین مرحله از مراحل تکامل سیستم حسابداری مدیریت تعریف می‌شود. (عبدل کادر 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، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه ریزی کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. با وجود اینکه اکثر شرکت‌ها از مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت عبور کرده‌اند اما همچنان در تعیین بها و کنترل مالی محصولات خود ناموفق‌اند؛ بر این اساس ضرورت دارد نظرات، رویکردها و الگوی مرتبط با موضوع آزمون و تحلیل شوند. لذا در این پژوهش درصدد بررسی این موضوعات هستیم: (۱) با توجه به استفاده شرکت‌ها از ابزارهای مرحله اول تکامل سیستم حسابداری مدیریت، چگونه عوامل اقتضایی می‌توانند در تعیین بها و کنترل مالی صحیح و دقیق موثر باشند؟ (۲) شرکت‌ها در درک اهمیت و عملکرد کدامیک از عوامل اقتضایی ضعیف عمل کرده‌اند؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

## ۲-۱- ضرورت اندازه‌گیری بها و مراحل توسعه حسابداری مدیریت

اروپای قرن هجدهم آستان تحولی بسیار شگرف بود انقلاب صنعتی در نیمه دوم این قرن آغاز شد و تا پایان نیمه اول قرن نوزدهم تداوم یافت و تحولات و تغییرات اقتصادی و اجتماعی وسیعی را در پی داشت. صنعتی شدن به عنوان یکی از معیارهای اصلی تغییرات اجتماعی و شاخص تمدن تغییر در حسابداری صنعتی محسوب می‌شود. مفاهیم بهای تمام شده و محاسبات ساده و ابتدائی آن، امروزه به محاسبه بهای تمام شده

**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 تصمیم‌گیری به فراهم نمودن گزارش‌هایی برای ارزیابی عملکرد عملیات اجرایی مدیران و کارکنان مورد استفاده قرار می‌گیرد. (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵)

در نگاره (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 را 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 (عبدل کادر و لاتر، ۲۰۰۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). در نگاره (۲) خلاصه دیدگاه‌های تئوریک موجود برای تفکیک درجه تکامل یافتگی حسابداری مدیریت ارائه شده است. در این پژوهش مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت مورد بررسی و کنکاش قرار می‌گیرد.

کامل، بهاییابی زنجیره ارزش، بهاییابی چرخه عمر و سایر روش‌های نوین اندازه‌گیری بهای تمام شده منجر شده است. روش‌های مربوط به بهای تمام شده محصولات و خدمات هر روز دقیق‌تر و حرفه‌ای‌تر دنبال می‌شود تا نیازهای جامعه صنعتی و رقابتی ناشی از توسعه تمدن را برطرف سازد (دورانت، ۱۹۹۹). در شکل (۱) اثر شاخص صنعتی شدن بر توسعه حرفه حسابداری را نشان می‌دهد که مهمترین بعد آن اندازه‌گیری بهای تمام شده و روش‌های نوین تعیین بهای محصولات است. که این موضوع براساس طبقه‌بندی پروفیسور هورن‌گرن در رویکرد **واقعیت مطلق**، براساس طبقه‌بندی آیفک در **مرحله اول (تعیین بها و کنترل مالی)** و براساس مفهوم حسابداری مدیریت پارادایم قرن ۲۱، به عنوان پارادایم **تفکر مهندسی صنایع** با تاکید بر بهای تمام شده قرار می‌گیرد.

پروفیسور هورن‌گرن؛ تکامل دانش حسابداری مدیریت را بر اساس ۴ واقعیت طبقه بندی می‌کند که عبارت‌اند از:

**الف- روش واقعیت مطلق:** دوره‌ای که حسابداری مدیریت اساساً معادل حسابداری بهای تمام شده و با مسائلی همچون چگونگی تخصیص و سرشکن نمودن هزینه‌های تولیدی سروکار دارد.

**ب- روش واقعیت شرطی:** این دوره با درک این نکته آغاز شد که تعیین بهای تمام شده محصولات و روش‌های سنتی، اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای تصمیم‌گیری‌های مهم فراهم نمی‌کند. (سال‌های ۱۹۵۰ الی ۱۹۶۰ میلادی).



شکل ۱- تاثیر شاخص اجتماعی صنعتی شدن بر توسعه حسابداری مدیریت

**نگاره ۱- ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت در مراحل توسعه**

مرحله (۴)	مرحله (۳)	مرحله (۲)	مرحله (۱)	
خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	کاهش اتلاف منابع سازمان	تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت	تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	دوره
۱۹۸۵ تا کنون	۱۹۶۵ تا ۱۹۸۴	۱۹۵۰ تا ۱۹۶۴	قبل از ۱۹۵۰	
حسابداری مدیریت، بخش لاینفک مدیریت است و تمایز مدیریت صف و ستاد کم رنگ شده است	حسابداری مدیریت، بخش لاینفک مدیریت است و تمایز مدیریت صف و ستاد کم رنگ شده است	فعالیت "ستاد"	مشابه منشی شرکت	جایگاه سازمانی حسابداری مدیریت
افزایش خروجی‌ها و افزایش ارزش از طریق استراتژی و اهرمی نمودن منابع بخصوص اطلاعات	مدیریت منابع (شامل اطلاعات) برای افزایش سود به شکل مستقیم با کاهش اقلام ورودی	تهیه اطلاعات جهت حکایت از عملیات مدیریت صف	به عنوان فعالیت تکنیکی لازم در اداره سازمان است	نقش

مرحله (۴) خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	مرحله (۳) کاهش اتلاف منابع سازمان	مرحله (۲) تهیه اطلاعات برای برنامه- ریزی و کنترل مدیریت	مرحله (۱) تعیین بهای تمام شده و کنترل مالی	
خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع جهت به حرکت در آوردن ارزش مشتری، ارزش سهامدار و نوآوری	کاهش اتلاف منابع سازمان از طریق تحلیل فرایند و تکنولوژی‌های مدیریت بهای تمام شده	اطلاعات برای برنامه‌ریزی مدیریت، کنترل و تصمیم‌گیری	تعیین بهای تمام شده و کنترل مخارج	تمرکز اصلی

نگاره ۲- خلاصه دیدگاه‌های تئوریک موجود برای تفکیک درجه تکامل یافتگی حسابداری مدیریت

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

۲-۲- مفهوم تئوری اقتضایی و تبیین ارتباط تئوریک بین متغیرها

تئوری اقتضایی استدلال می‌کند که ساختار مدیریت موثر وابسته به شرایط است؛ به عبارت دیگر ساختار مدیریت موثر به ویژگی‌ها و خصوصیت منحصر به فرد و شرایط و موقعیت‌ها بستگی دارد (بارتول، ۱۹۹۵). تئوری اقتضایی، مفهوم تناسب بین ویژگی‌های سازمانی و عوامل محیطی را مطرح می‌کند که اغلب برای توضیح علت بکارگیری ابزارهای مختلف حسابداری مدیریت در سازمان‌ها استفاده می‌شود. همچنین از تئوری اقتضایی برای تعیین عوامل تاثیرگذار بر اثر بخشی سیستم حسابداری مدیریت سازمان از طریق تشخیص اثر متقابل بین سیستم حسابداری مدیریت، عوامل محیطی و عملکرد سازمان استفاده شده است (آبوگلیا، ۲۰۱۱). بسیاری از سازمان‌ها هنوز تکنیک‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را نپذیرفته‌اند زیرا وابستگی استفاده از تکنیک‌های تکامل یافته حسابداری مدیریت به نوع شرایط زمینه‌ای و محیطی بستگی دارد که زمینه پذیرش نظریه اقتضایی را فراهم آورده است (تیلما، ۲۰۰۵).

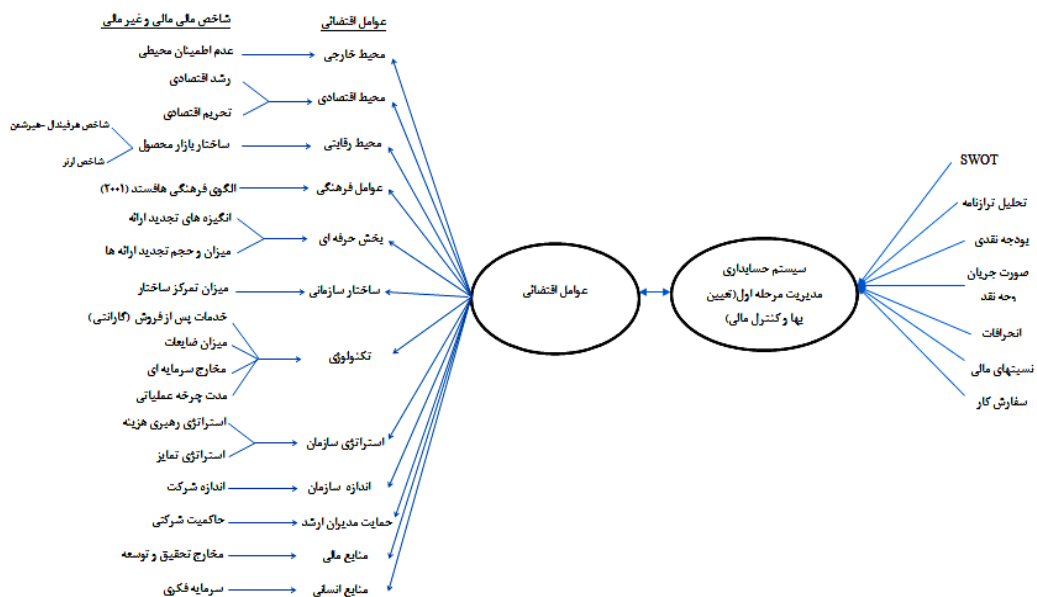
عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر ویژگی‌های شرکت‌ها بر روی رویه‌های حسابداری مدیریت در انگلستان پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تاثیر عدم اطمینان محیطی، قدرت مشتریان، تمرکز زدایی، اندازه شرکت، پشتیبانی تکنولوژی اطلاعات، مدیریت کیفیت جامع و سیستم تولید به موقع می‌باشد. داده‌های

بدست آمده تایید نمود که قدرت مشتریان می‌بایست به عنوان متغیر 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 تایید 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 همچنین 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 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 شناسایی شده‌اند که در نگاره (۳) به تبیین ارتباط هر کدام از عوامل اقتضایی با سیستم حسابداری مدیریت پرداخته شده است (چن هال، ۲۰۰۳؛ والاس و همکاران، ۱۹۹۵؛ بل کویی، ۱۹۸۵).

نگاره ۳- مبانی نظری ارتباط بین عوامل اقتضایی و سیستم حسابداری مدیریت

عامل اقتضایی	مطالعات انجام شده
محیط خارجی	گل (۱۹۹۱) به بررسی تاثیر سیستم‌های حسابداری مدیریت و عدم اطمینان محیطی بر عملکرد مدیران پرداخت. نتیجه تحقیق نشان داد که تاثیرات 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 معکوس بر عملکرد شرکت خواهد داشت به عبارت دیگر عدم اطمینان محیطی ادراکی بر رابطه بین مدل سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت اثر تعدیلی قوی دارد. شرکت‌های با ریسک محیطی بالا زمانی بهتر کار می‌کنند که مدل‌های سیستم حسابداری پیشرفته‌تر را به کار گیرند (آجیلاد، ۲۰۱۰).
محیط اقتصادی	آرپان و همکاران (۱۹۸۵) بیان نمودند که عوامل اقتصادی، مهم‌ترین عامل توسعه حسابداری و گزارشگری می‌باشد. نبود ثبات از مضرت‌ترین 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 بکارگیری 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 و انرژی، بحران‌های اقتصادی و ... است (اویار، ۲۰۱۰).
محیط رقابتی	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.
عوامل فرهنگی	ژو مین (۲۰۰۷) به بررسی و تحلیل عامل فرهنگ در بکارگیری حسابداری مدیریت در چین پرداخت. او به این نتیجه دست یافت که تفاوت بین فرهنگ شرق و غرب، یکی از دلایل مهم در بکارگیری نامناسب حسابداری مدیریت (نشأت گرفته از فرهنگ غربی) در کشور چین (با فرهنگ شرقی) می‌باشد. در واقع روش‌ها و رویه‌های حسابداری مورد استفاده در چین عاریه گرفته شده از روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده کشورهای پیشرفته می‌باشد. دینانتی دیلمی و اعتمادی (۱۳۸۷) در تحقیقی اثر فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌ریزی، سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران دریافتند در جوامع یا سازمان‌های با فاصله قدرت زیاد و جمع گرا، مشارکت دادن افراد در بودجه‌بندی حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای عملکردی مدیر نمی‌شود. اما رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد.
بخش حرفه‌ای	بخش حرفه‌ای بر نحوه آموزش، یادگیری، تایید صلاحیت و نظام حاکم بر حسابداران و حسابرسان و همچنین فرهنگ و آیین رفتار حرفه‌ای دلالت دارد. در کشورهایی که خود نظمی حرفه‌ای وجود دارد معمولاً زمانی که این خود نظمی تهدید می‌شود حرفه حسابداری دچار بحران می‌شوند (کیرک، ۱۹۸۴).
ساختار سازمانی	سویاروین (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 موثر 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 تاثیر بر سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران تاثیرگذار است. طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۶) 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.
تکنولوژی	هالدوما و لاتس (۲۰۰۲) به بررسی عوامل اقتضایی موثر 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 موثر بر رویه‌های حسابداری مدیریت می‌باشد. پیشرفت در تکنولوژی اطلاعات به عنوان عاملی است که بیشترین ارزش را در بین عوامل تغییر حسابداری مدیریت داراست (لوتر و لانگدمن، ۲۰۰۱).
استراتژی شرکت	وربیتن (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 می‌گذارد. راجیو و همکاران (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای رابطه بین استراتژی‌های رقابتی و پایداری

عامل اقتضایی	مطالعات انجام شده
	عملکرد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که استراتژی‌های رقابتی منجر به بهبود عملکرد جاری می‌شوند. با این حال استراتژی تمایز نسبت به استراتژی رهبری هزینه، منجر به حفظ عملکرد در دوره های آتی می‌شود. همچنین استراتژی تمایز با ریسک بیشتری همراه است.
اندازه سازمان	شرکت‌های بزرگ، شرکت‌هایی هستند که دارای خطوط متنوع محصول هستند، تکنیک‌های تولید انبوه را بکار 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 میان فردی. 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).
حمایت مدیران ارشد	شوآرز و همکاران (۲۰۰۷) در به بررسی عوامل موثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه چگونگی تاثیر 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 می‌باشد. 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.
منابع مالی	لیتینن (۲۰۰۱) تعدادی از شرکت‌های دارای بودجه‌های ناچیز برای تغییرات حسابداری مدیریت و عدم تمایل آنها به تغییر را شناسایی نمود. اگر یک تغییر حسابداری، پر هزینه 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).
منابع انسانی	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. بعلاوه سرمایه فکری بر برخی جنبه‌های حسابداری مدیریت اثرگذار است. همچنین دیانته دیلمی (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی تاثیر 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 عکس العمل نشان دادن به رویدادهای آتی تاثیر مثبت است.



شکل ۲- مدل مفهومی پژوهش

### ۳- سوالات پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح شده مدل نهایی پژوهش در شکل (۲) ارائه شده است و سوالات پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند: (۱) شاخص‌های اولیه و نهایی برای ارائه الگوی عوامل اقتضایی موثر بر تعیین بها و کنترل مالی محصولات کدامند؟ (۲) کدامیک از شاخص‌های عوامل اقتضایی می‌تواند در تعیین بها و کنترل مالی صحیح و دقیق محصولات شرکت موثر باشند؟ (۳) شاخص‌های با اهمیت عوامل اقتضایی برای بهبود عملکرد مدیریتی شرکت‌ها در تعیین بها و کنترل مالی محصولات کدامند؟

### ۴- روش شناسی تحقیق

روش مورد استفاده در این پژوهش، روش پیمایشی با رویکرد طرح تجربی است. در مدل ارائه شده این پژوهش، سازه‌های تکامل سیستم حسابداری مدیریت، منابع انسانی و حمایت مدیران ارشد دارای مدل‌های اندازه‌گیری تکوینی

هستند که جهت روابط از سمت معرفیها به سمت سازه مرکزی است. در این پژوهش از آزمون ناپارامتریک بوت‌استرپ با ۱۰۰۰ تکرار برای برآورد خطاهای استاندارد و اندازه‌گیری متغیرهای تکوینی استفاده شده است. و سایر سازه‌ها دارای مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی هستند، یعنی جهت روابط از سمت سازه‌ها به سمت معرفیها می‌باشد. برازش مدل 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 مدل‌های سلسله مراتبی و در دو سطح سنجیده شده‌اند. برای ارزیابی مدل مورد مطالعه از نرم‌افزار smartpls3 استفاده شده است (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که با پیگیری های لازم اطلاعات ۱۱۷ شرکت در اختیار گروه پژوهش قرار گرفت. در نگاره (۴) نحوه اندازه‌گیری متغیرها و شاخص‌های متناظر آنان تشریح شده است.

### نگاره ۴- تشریح نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مالی و غیرمالی منتخب پژوهش

ردیف	عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه‌گیری
۱	محیط خارجی	عدم اطمینان محیطی (SC)	<p>برای اندازه‌گیری عدم اطمینان محیطی از ضریب تغییرات فروش استفاده می‌شود زیرا هرچه نوسان فروش بیشتر باشد، محیط با عدم اطمینان بیشتری همراه است. (برگ و لاولس، ۱۹۸۸)</p> $EU_{it} = \frac{\sigma_{Sales}}{\mu_{Sales}} \dots\dots\dots i, t - 4 \text{ to } t$ $= \frac{\sqrt{\frac{\sum (S_{jt} - \bar{S})^2}{4}}}{\bar{S}}$ <p>EU: بیانگر ضریب تغییرات فروش است و شاخص متغیر عدم اطمینان محیطی  <math>\sigma_{Sales}</math>: بیانگر انحراف معیار فروش‌های شرکت طی یک دوره پنج ساله (از سال t-4، t): بیانگر میانگین فروش‌های شرکت طی دوره پنج ساله (از سال t-4، t).</p>
۲	محیط اقتصادی	رشد اقتصادی و - تحریم اقتصادی (مسائل سیاسی)	<p><b>برای بررسی مسئله رشد اقتصادی:</b> 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:</p> <p><b>سالهای رونق (EG):</b> (۸۰-۸۱-۸۲-۸۴-۸۵-۸۶-۸۸-۸۹-۹۳-۹۵).  <b>سالهای رکود (ED):</b> (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> $= \sum_{i=1}^n \gamma / M$ <p>(تولید ناخالص داخلی سال قبل / تولید ناخالص داخلی امسال) / (فروش صنعت / فروش شرکت) = <math>\gamma</math></p> <p><b>نحوه اندازه‌گیری تحریم‌ها (مسائل سیاسی):</b> با توجه وضع تحریم‌های شدید نفتی به عنوان مهمترین</p>

ردیف	عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
			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.
۳	محیط رقابتی	ساختار بازار محصول	از دو شاخص مهم ساختار بازار برای اندازه‌گیری استفاده می‌شود: (۱) شاخص هرfindال-هیرشمن (HHI): این شاخص برای بیان شاخص تمرکز صنعت استفاده می‌شود. (وانگ، ۲۰۱۰) $HHI_{it} = \sum_{i=1}^n S_{it}^2$ S <sub>it</sub> : 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. (۲) شاخص لرنر (LI): این شاخص برای اندازه‌گیری توانایی قیمت‌گذاری محصولات توسط شرکت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، مشخص می‌کند که آیا شرکت توانایی تعیین قیمت محصول در راستای پوشش هزینه نهایی خود را دارد یا نه؟ (لونتیس و همکاران، ۲۰۱۱). $LI_{it} = \frac{Sale_{it} - COGS_{it} - SG \& A_{it}}{Sale_{it}}$ COGS <sub>it</sub> : بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت. Sale <sub>it</sub> : فروش شرکت. SG&A <sub>it</sub> : هزینه‌های اداری، عمومی و فروش
۴	عوامل فرهنگی	الگوی فرهنگی هافسد	بطور کلی ابعاد فرهنگی هافستد (۲۰۰۱) شامل: فرد گرایی/ جمع گرایی، مرد منشی / زن منشی، اجتناب از عدم اطمینان، فاصله قدرت. در زمینه بررسی ابعاد فرهنگی، از مدل ارزش‌های فرهنگی هافستد (۲۰۰۱) استفاده شده است. در بررسی ابعاد فرهنگی هافستد، از پرسشنامه استاندارد (IBM نسخه ۹۴) استفاده شده است که متشکل از ۲۰ سوال، که سوالات ۱ تا ۵ بعد مرد منشی در مقابل زن منشی، سوالات ۶ تا ۱۰ بعد فردگرایی در مقابل جمع-گرایی، سوالات ۱۱ تا ۱۵ بعد اجتناب از عدم اطمینان و سوالات ۱۶ الی ۲۰ بعد فاصله قدرت را اندازه‌گیری می‌کنند.
۵	بخش حرفه‌ای های مالی و انگیزه‌های آن	تعداد تجدید ارائه صورت-های مالی	<b>روش اندازه‌گیری تجدید ارائه صورت‌های مالی:</b> اگر صورت‌های مالی تجدید ارائه شده باشند (۱) و در صورت عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی (۰). در این پژوهش اطلاعات اولیه و تجدید ارائه شده ۳ ساله (۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۵) شرکت‌های عضو نمونه بررسی می‌شوند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۴). <b>روش طبقه‌بندی انگیزه‌های تجدید ارائه (MRFS):</b> برای شناسایی رفتارهای فرصت‌طلبانه در گزارشگری مالی شرکت‌ها بر اساس مدل بادرتچر و همکاران (۲۰۱۲) به مقایسه رقم سود اولیه و سود تجدید ارائه شده پرداخته می‌شود. اطلاعات اولیه و تجدید ارائه شده صورت‌های مالی شرکت‌های عضو نمونه برای سال‌های ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۵ بررسی می‌شوند. (۱) حالت‌های انگیزه فرصت طلبانه: الف: حالت افزایش سود: $1) OI_{it} \geq MF_{it} \geq RI_{it}$ 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 فرصت‌طلبانه داشته است. ب: حالت کاهش سود: (شرط برقراری همزمان هر دو رابطه پایین) $2) RI_{it} \geq OI_{it} \geq MF_{it}$



ردیف	عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
			<p>۳) <math>Adj\_IBES\_Actualit+1 \geq MFi_{t+1} \geq IBES\_Actualit+1</math></p> <p>در روابط بالا <math>MFi_{t+1}</math> آخرین پیش‌بینی سود توسط مدیران برای سال <math>t+1</math> است که قبل از انتشار صورت‌های مالی سال <math>t</math> است، <math>IBES\_Actualit+1</math> سود واقعی مربوط به سال <math>t+1</math> و همچنین <math>Adj\_IBES\_Actualit+1</math> برابر با سود واقعی سال <math>t+1</math> که با توجه به مدیریت سود در سال <math>t</math> تعدیل شده است (یعنی سود واقعی سال <math>t+1</math> به اضافه سود تجدید ارائه شده سال <math>t</math>، منهای سود اولیه سال <math>t</math>).</p> <p>۲) حالت‌های انگیزه غیرفرصت طلبانه: اگر انگیزه فرصت طلبانه نداشته باشد، غیرفرصت طلبانه است.</p>
۶	ساختار سازمانی	ساختار غیر متمرکز (عدم تمرکز) (DI)	<p>برای اندازه‌گیری عدم تمرکز ساختار از پرسش‌نامه مقاله تیروئن سوباروین (۲۰۰۸) استفاده می‌شود. که شامل ۸ سوال است که براساس طیف لیکرت از تفویض کامل تا اختیارات کامل طراحی شده‌اند.</p>
۷	تکنولوژی	الف) هزینه خدمات پس از فروش (گارانتی) (ب) میزان زیان ضایعات (ج) مخارج سرمایه (د) میزان زیان ضایعات (ه) مخارج سرمایه (د) مدت چرخه عملیاتی (Oper cycle)	<p>نحوه اندازه‌گیری متغیرها: الف) خدمات پس از فروش (GU): از صورت‌های مالی استخراج می‌شود. ب) میزان زیان ضایعات (LW): از تقسیم رقم زیان ضایعات در صورت‌های مالی شرکت‌ها بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید. (هدف از تقسیم کردن بر میزان دارایی‌ها همگن نمودن داده است). ج) مخارج سرمایه‌های (CE): <math>Capital\ expenditure_t = Net\ Fix\ Assets_t - Net\ Fix\ Assets_{t-1} + Depreciation_t</math> که در این رابطه Net Fix Assets خالص تغییرات در دارایی‌های ثابت شرکت <math>i</math> در سال <math>t</math>، Depreciation استهلاک سالانه شرکت <math>i</math> در سال <math>t</math> 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 مابه‌ازای فروش که "دوره وصول حساب دریافتی" نامیده می‌شود. نحوه اندازه‌گیری لگاریتم طبیعی (Ln) از مدت چرخه عملیاتی. (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲) <math>[SALE/360/Average\ RECT + COGS/360/Average\ INVT]</math></p>
۸	استراتژی سازمان	الف) استراتژی رهبری هزینه (ب) استراتژی تمایز	<p>الف) نحوه اندازه‌گیری استراتژی رهبری هزینه (CostLeadership) به پیروری راجیو و همکاران (۲۰۱۴) از سه نسبت (۱) فروش به مخارج سرمایه‌های (S/CAP) (۲) فروش بر ارزش دفتری ماشین‌الات و تجهیزات (S/PA) و (۳) نسبت تعداد کارکنان به کل دارایی‌های شرکت (EM/A). ب) نحوه اندازه‌گیری استراتژی تمایز (Differentiation) به پیروری از بالسام و همکاران (۲۰۱۱) و راجیو و همکاران (۲۰۱۴) از دو نسبت (۱) هزینه‌های عمومی و اداری به فروش (SGA/S) و (۲) فروش به بهای تمام شده کالای فرو رفته (S/COGS)</p>
۹	اندازه سازمان	اندازه شرکت (FS)	<p><math>Size = \ln Total\ Assets_{it}</math> Size: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت <math>i</math> در سال <math>t</math>. (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲)</p>
۱۰	حمایت مدیران ارشد	حاکمیت شرکتی	<p>الف) استقلال هیات مدیره (IB): نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره به کل اعضای هیات مدیره. ب) تمرکز مالکیت (OC): درصد مالکیت سهام داران نهادی که حداقل ۵ درصد سهام شرکت را دارند تعریف می‌شود که بین عدد یک و صفر متغیر است. ج) دوگانگی وظایف هیات مدیره (DB): اگر مدیر عامل رئیس هیات مدیره برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است. د) نفوذ مدیرعامل (CI): اگر رئیس هیات مدیره غیر موظف باشد برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است. ه) کیفیت حسابرسی (AQ): احتمال انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان شاخصی از کیفیت مد نظر است. اگر حسابرسی شرکت سازمان حسابرسی باشد ۱ و در غیر این صورت برابر صفر می‌باشد. و) مالکیت مدیریت (MO): درصد سهام نگهداری شده توسط اعضای هیات مدیره نسبت به کل سهام</p>

ردیف	عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
			شرکت. (ن) مالکیت نهادی (IO) : درصد سهام متعلق به بانک ها، موسسات بیمه، موسسات مالی و شرکت های دولتی از کل سهام شرکت. (چ) مدت زمان تصدی مدیر عامل (MD): لگاریتم مدت زمان تصدی مدیر عامل در هیات مدیره شرکت (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۰)
۱۱	منابع مالی	مبلغ هزینه های تحقیق و توسعه	الف) نسبت مخارج تحقیق و توسعه به فروش (RDE.S) (R&D/Sales) هزینه های تحقیق و توسعه (R&D) از پیوست صورت های مالی استخراج می شود. نشان دهنده میزان کاربرد تحقیق و توسعه و کاربرد روش های فناورانه در تولید است که هر چه میزان آن بیشتر باشد نشان دهنده برنامه ریزی شرکت برای استفاده از ابزارها و روش های نوین در جهت پیشرفت شرکت است. (خداداد کاشی و همکاران، ۱۳۹۱)
۱۲	منابع انسانی	سرمایه فکری	روش محاسبه سرمایه فکری: از روش ضریب ارزش افزوده فکری (VAIC) فایرر و ویلیام (۲۰۰۳) استفاده می شود. $1) VA = S - B - DP = W + I + T + NI$ ارزش افزوده کل شرکت از فرمول بالا محاسبه می شود که در آن W حقوق و دستمزد، I هزینه بهره، T معرف مالیات، NI برابر سود خالص) $2) CE = \text{physical capital} + \text{financial assets} = \text{Total assets} - \text{intangible assets}$ CE = ارزش دفتری خالص دارایی های شرکت است. $3) HU = \text{total expenditure on employees}$ HU = مبالغ سرمایه گذاری شده برای حقوق و دستمزد است $4) SC = VA + HU$ سرمایه ساختاری (SC) شرکت حاصل ارتباط بین ارزش افزوده کل شرکت و هزینه های حقوق و دستمزد است. $5) VAIC = STVA + VAHU + VACA$ شاخص ارزش افزوده کل شرکت (VAIC) برابر با جمع سه شاخص کارایی انسانی، کارایی فیزیکی و کارایی ساختاری است. شاخص کارایی سرمایه انسانی (VAHU) = VA / HU شاخص کارایی سرمایه فیزیکی (VACA) = VA / CE شاخص کارایی سرمایه ساختاری (STVA) = SC / VA
-	رویکرد واقعیت مطلق	مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه آیفک	ابزارهای مرحله اول تکامل حسابداری مدیریت (فلسفه تعیین بها و کنترل مالی): برای این مرحله طبق تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)؛ ۷ ابزار تعریف شده اند: ۱- تجزیه -تحلیل صورت ترازنامه، سود و زیان (BSA) ۲- تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد (CFS) ۳- تجزیه و تحلیل نسبت های مالی (FRA) ۴- تجزیه و تحلیل انحرافات (DA) ۵- بودجه بندی وجوه نقد (CB) ۶- بهایابی سفارش کار / دسته محصول (JC) ۷- تجزیه و تحلیل (SWOT)؛ (ASP)

### ۵- یافته های پژوهش

#### ۵-۱- برازش مدل اندازه گیری پژوهش

مرکب (ترکیبی) نامیده می شود. پایایی مرکب، شاخصی برای ارائه پایداری درونی مدل اندازه گیری پژوهش است (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). مقادیر CR ارائه شده در نگاره (۵) برای

برای تعیین پایایی سازه ها، روش معادلات ساختاری معیار مدرن تری نسبت به آلفای کرونباخ ارائه می کند که پایایی

سازه‌ها بیشتر از ۰/۷۰ است لذا پایایی ابزار اندازه‌گیری تایید 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 نگاره (۵) ارائه شده است با توجه به این که مقدار بدست آمده برای شاخص‌ها بیشتر از ۰/۵۰ است بنابراین روایی همگرایی مدل تایید می‌شود.

آخرین شاخص برآزش مدل اندازه‌گیری پژوهش، روایی واگرا است. که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر می‌باشد در نرم افزار pls به منظور تعیین شاخص فوق از معیار ماتریس فروئل- لارکر استفاده می‌شود (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). در ماتریس فروئل- لارکر ارائه شده در نگاره (۶) مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آنها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر گواه روایی واگرایی مناسب مدل پژوهش است.

برای ارزیابی درجه هم خطی چندگانه شاخص‌های تکوینی (تکامل 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 نگاره (۷) همگی بالاتر از یک هستند، بنابراین روایی مدل‌های اندازه‌گیری تکوینی تایید می‌شوند.

در ارزیابی پایایی مدل 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 ۰/۴ و یا منفی هستند، در هر صورت باید حذف شوند.

۲) معرف‌هایی که دارای بارهای عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۷ هستند، باید روایی همگرا و پایایی مرکب آنها بررسی

شود. در صورتی که حذف معرف منجر به افزایش روایی همگرا و پایایی مرکب به بالاتر از آستانه پیشنهادی شود باید حذف شوند، در غیر این صورت در مدل باقی می‌مانند.

۳) معرف‌های دارای بار عاملی بیشتر از ۰/۹ دارای هم-خطی 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 (۱) بارهای عاملی متغیرهای انعکاسی و میانگین وزن‌های متغیرهای تکوینی ارائه شده است. با تحلیل نمودار (۱) 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.

در نمودار (۲) اثر ضرایب مسیر متغیرهای پژوهش ارائه شده است. متغیرهای تکنولوژی (۰/۱۳)، عوامل فرهنگی (۰/۰۵)، استراتژی سازمان (۰/۰۵) و محیط خارجی (۰/۰۹) اثرات مثبت و سایر متغیرهای ساختاری سازمانی (۰/۲۶-)، اندازه (۰/۲۵-)، منابع انسانی (۰/۲۱-)، حمایت مدیران ارشد (۰/۲۱-)، منابع مالی (۰/۲۰-)، محیط رقابتی (۰/۱۶-)، محیط اقتصادی (۰/۰۶-) و بخش حرفه‌ای (۰/۰۴-) اثر منفی دارند.

#### نگاره ۵- پایایی مرکب و روایی همگرایی متغیرهای انعکاسی

	Average Variance Extracted (AVE)	Composite Reliability (CR)
اجتناب از عدم اطمینان	۰/۵۰۰	۰/۸۳۲
اندازه سازمان	۱	۱
بخش حرفه ای	۱	۱
تحریم اقتصادی	۰/۶۰۲	۰/۸۱۷
تمایز	۱	۱
تکنولوژی	۱	۱
رشد اقتصادی	۰/۶۲۸	۰/۷۷۲
رهبری هزینه	۰/۶۱۴	۰/۷۶۰

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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

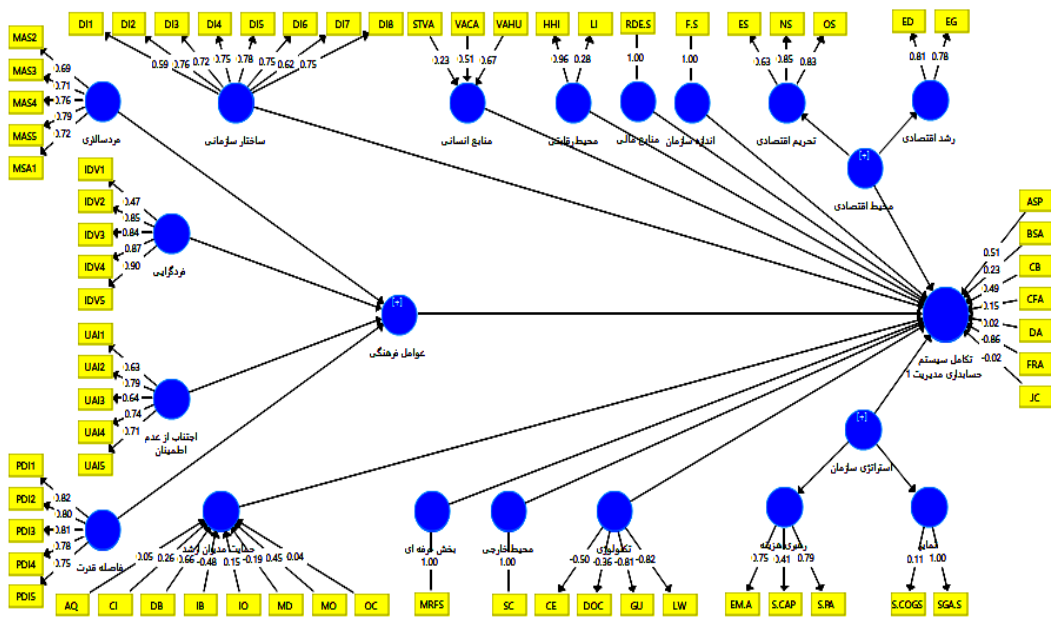
نگاره ۶- روایی افتراقی، معیار فورنل- لارکر

منابع مالی	مردسالاری	محیط رقابتی	محیط خارجی	فردگرایی	فاصله قدرت	ساختار سازمانی	رهبری هزینه	رشد اقتصادی	تکنولوژی	تمایز	تحریم اقتصادی	بخش حرفه ای	اندازه سازمان	اجتناب از عدم اطمینان
														۰/۷۰
													۱	۰/۰۶
												۱	۰/۰۹	۰/۱۵
											۰/۷۷	۰/۰۱	۰/۲۴	۰/۰۱
										۱	۰/۰۹	۰/۰۴	۰/۱۰	۰/۱۲
									۱	۰/۱۰	۰/۰۳	۰/۰۱	۰/۱۲	۰/۰۶
								۰/۷۹	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۱۷	۰/۰۳	۰/۰۸	۰/۰۲
							۰/۷۸	۰/۲۸	۰/۰۵	۰/۲۶	۰/۲۰	۰/۱۲	۰/۱۳	۰/۰۴
							۰/۰۱	۰/۰۶	۰/۰۴	۰/۳۰	۰/۱۰	۰/۱۳	۰/۰۱	۰/۱۷
							۰/۰۹	۰/۰۲	۰/۱۱	۰/۱۱	۰/۰۳	۰/۰۶	۰/۰۶	۰/۰۴
							۰/۲۴	۰/۲۸	۰/۰۲	۰/۱۴	۰/۰۲	۰/۰۶	۰/۰۱	۰/۱۰
			۱				۰/۱۸	۰/۰۸	۰/۰۳	۰/۰۸	۰/۰۳	۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۰۵
		۱					۰/۱۵	۰/۱۲	۰/۰۱	۰/۰۵	۰/۰۸	۰/۰۴	۰/۱۷	۰/۰۹
	۰/۷۳	۰/۱۰					۰/۰۳	۰/۱۸	۰/۱۵	۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۶	۰/۰۳	۰/۵۷
۱	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۱۱	۰/۰۱	۰/۰۴	۰/۰۵	۰/۱۱	۰/۰۱	۰/۰۱	۰/۱۱	۰/۱۲	۰/۰۹	۰/۰۱

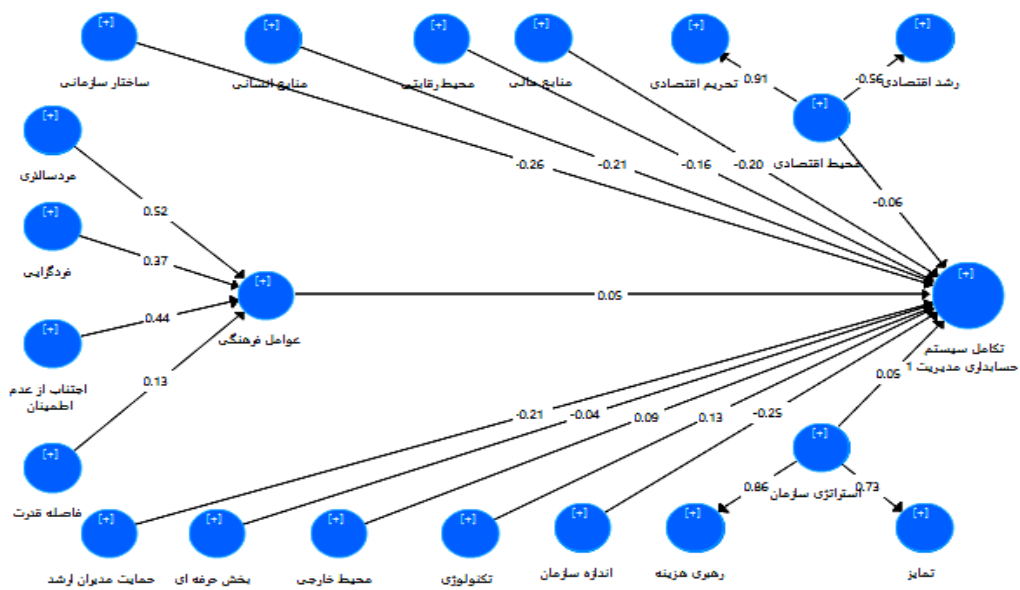
نگاره ۷- روایی مدل‌های اندازه گیری متغیرهای تکوینی

	VIF
حمایت مدیران ارشد > AQ	۱/۰۳۸
حمایت مدیران ارشد > CI	۱/۰۶۷
حمایت مدیران ارشد > DB	۱/۰۳۲
حمایت مدیران ارشد > IB	۱/۰۵۵
حمایت مدیران ارشد > IO	۳/۶۷۵
حمایت مدیران ارشد > MD	۱/۰۵۶
حمایت مدیران ارشد > MO	۱/۱۰۸
حمایت مدیران ارشد > OC	۳/۷۸۸
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ > ASP	۱/۰۷۹
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ > BSA	۱/۲۰۶

	VIF
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ -> CB	۱/۰۶۸
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ -> CFA	۱/۳۰۳
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ -> DA	۱/۰۴۹
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ -> FRA	۱/۱۵۳
تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۱ -> JC	۱/۰۲۴
منابع انسانی -> STVA	۱/۰۰۲
منابع انسانی -> VACA	۱/۱۶۶
منابع انسانی -> VAHU	۱/۱۶۷



نمودار ۱- ضرایب بارهای عاملی متغیرهای انعکاسی و وزن‌های متناظر متغیرهای تکوینی



نمودار ۲- ضرایب مسیر در مدل معادلات ساختاری

## ۵-۲- تحلیل‌های استنباطی

ماتریس اهمیت-عملکرد هر کدام از سازه‌ها را برای تبیین تکامل سیستم حسابداری مدیریت نمایش می‌دهد. به عبارت دیگر ماتریس اهمیت-عملکرد امکان شناسایی تعیین کننده-هایی با اهمیت نسبتاً بالا و عملکرد نسبتاً پایین را فراهم می‌کند، مدیران باید بر سازه‌هایی تمرکز کنند که اهمیت بالایی دارند اما عملکرد آنها ضعیف است. در واقع این ماتریس، اثرات کل شاخص‌ها (اهمیت آنها) که همان ضرایب مسیراند ولی غیر استاندارد و میانگین شاخص‌ها (عملکرد) را مقایسه می‌کند تا حوزه‌های پر اهمیت برای بهبود فعالیت‌های مدیریتی را مشخص کند. (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵).

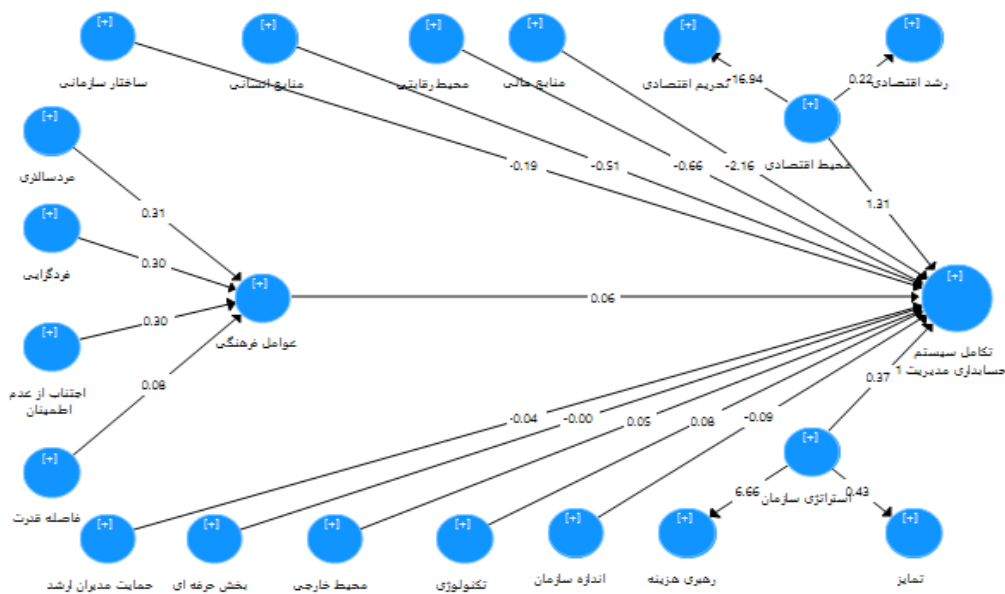
همانگونه که در نمودار (۳) نمایش داده شده است بیشترین عملکرد (میانگین متغیرها) مربوط به ساختار سازمانی (۶۳/۰۵۹)، عوامل فرهنگی (۶۲/۵۴۳)، تکنولوژی (۶۱/۳۳۳) و اندازه شرکت (۵۸/۷۲۶) است و کمترین عملکرد مربوط به حمایت مدیران ارشد (۱۵۰/۷۸۸-) است. و همانگونه که در

نمودار (۴) ارائه شده است از نظر اثرات کل (ضرایب مسیر غیر استاندارد)، بیشترین اثر مربوط به منابع مالی (۲/۱۵۷-) و محیط اقتصادی (۱/۳۱۳) و کمترین اثر مربوط به بخش حرفه ای (۰/۰۰۱-) است.

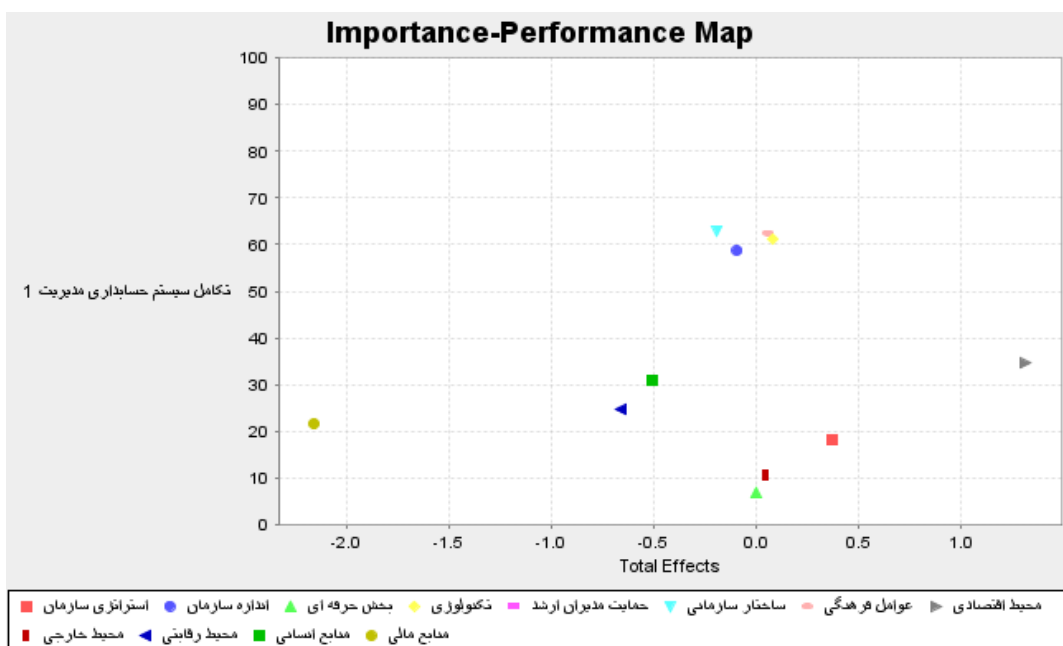
نتایج حاصل از تحلیل نمودار (۵) نشان می‌دهد که در ربع اول عوامل ساختار سازمانی، عوامل فرهنگی و تکنولوژی و اندازه سازمان قرار دارند که اهمیت و عملکرد خوبی دارند و باید تقویت شوند. همچنین مدیران باید توجه ویژه‌ای به عوامل محیط اقتصادی، استراتژی سازمان، محیط خارجی، منابع انسانی و بخش حرفه-ای که در ربع ۴ قرار دارند، داشته باشند، چرا که این عوامل با اهمیت‌اند اما شرکت‌ها عملکرد نامناسبی در توجه به این عوامل دارند. همچنین شاخص‌های منابع مالی و محیط رقابتی در ایران به دلیل انحصاری بودن بازار بخش-های با اهمیتی نیست و شرکت‌ها در آن عملکرد مناسبی ندارند و در ربع ۳ قرار دارند.



نمودار ۳- عملکرد سازه‌ها مدل پژوهش



نمودار ۴- اهمیت سازه‌های متغیرهای پژوهش



نمودار ۵- ماتریس اهمیت- عملکرد

### ۶- نتیجه گیری

در این پژوهش شاخص‌های اولیه برای ارائه الگوی عوامل اقتضایی موثر بر تعیین بها و کنترل مالی محصولات مشخص و پس از تحلیل آماری مدل پیشنهادی؛ مدل نهایی و شاخص‌ها تایید شده برای اندازه‌گیری مدل استخراج شد که در نمودار (۱) ارائه شد. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌ها تنها به ۴ عامل اقتضایی ساختار سازمانی، عوامل فرهنگی تکنولوژی و

اندازه شرکت اهمیت می‌دهند. نتایج عبدالقادر و لوتر (۲۰۰۸) نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تاثیر تمرکز زدایی و ساختار غیر متمرکز می‌باشد. همچنین نتایج مرچنت (۱۹۸۱) نشان می‌دهند که 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. و نیز پیشرفت در تکنولوژی اطلاعات به عنوان عاملی است که

نامناسب و تعیین بها و کنترل مالی دقیق غیرممکن است که منطبق با نتایج دیانتی (۱۳۹۱)، تاپلس (۲۰۰۷) است. در بین عوامل اقتضایی، عامل محیط رقابتی به دلیل وجود بازار انحصاری و عامل منابع مالی به دلیل وجود بودجه ناچیز شرکت‌ها در مقابل هزینه‌های بالای پیاده‌سازی روش‌های نوین اندازه‌گیری تعیین بها توسط شرکت‌ها نادیده گرفته شده‌اند این مطلب منطبق با نتایج لیتینن (۲۰۰۱) و لی (۲۰۱۰) می‌باشد. از جمله مهمترین محدودیت‌های پژوهش می‌توان به عدم همکاری لازم توسط بخش حسابداری مدیریت شرکت‌ها در تکمیل و عودت پرسش‌نامه اشاره کرد. جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد که واکاوی دقیق تاثیر عوامل اقتضایی در انتخاب تکنیک‌های پیشرفته و نوین سایر مراحل تکامل سیستم حسابداری مدیریت انجام شود و مقایسه تطبیقی بین عوامل موثر بر ۴ مرحله تکامل حسابداری مدیریت براساس مدل ارائه شده صورت گیرد.

#### فهرست منابع

- \* ثقفی، علی و مظفر جمالیان پور. (۱۳۹۱). "بررسی تاثیر پارازیت اطلاعاتی افشا شده در گزارشگری مالی بر ریسک و بازدهی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". بررسی‌های حسابداری حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۶۷، ۳۱-۵۴.
- \* خداداد کاشی، فرهاد؛ زراء نژاد، منصور ی و وسفی حاجی آباد، رضا (۱۳۹۱). "بررسی اثرات ساختار بازار بر نوآوری و تحقیق و توسعه در صنایع کارخانه ای ایران". فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی، سال سیزدهم، شماره چهارم، ۱-۲۵.
- \* حساس یگانه، یحیی و زهرا دیانتی دلمی، ابرهیم نوروزبیگی (۱۳۹۰). "بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۸، ۱-۱۸.
- \* دوران، ویل و آرل (۱۹۹۹). "تاریخ تمدن"، (ویرایش دوم، چاپ ششم)، (احمد بطحائی و همکاران، مترجم). تهران: انتشارات علمی فرهنگی. ۱۳۰.
- \* داوری، علی؛ آرش رضا زاده (۱۳۹۵). "مدلسازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS"، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ سوم.
- \* دولو، مریم؛ درگاهی، حسین و مریم حکمت (۱۳۹۶). "اثر چرخه تجاری بر رابطه سودآوری و اهرم مالی". مجله پژوهش‌های حسابداری مالی دانشگاه اصفهان، دوره ۹، شماره ۳، ۳۳-۴۹، ۶۵.

بیشترین ارزش را در بین عوامل تغییر حسابداری مدیریت داراست لوتر و لانگدمن (۲۰۰۱). همچنین مطابق نتایج دیانتی دیلمی و اعتمادی (۱۳۸۸) در جوامع یا سازمان‌های با فاصله قدرت زیاد و جمع گرا، مشارکت دادن افراد در بودجه‌بندی حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای عملکردی مدیر نمی‌شود. اما رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد. اما تاکید بر ۴ عامل ذکر شده نمی‌تواند توانایی تعیین بها و کنترل شرکت‌ها صحیح را برای شرکت‌ها مهیا کند، چرا که شرکت‌ها نسبت به ۵ اقتضایی محیط اقتصادی، استراتژی سازمان، منابع انسانی، بخش حرفه-ای و محیط خارجی با وجود اهمیت بالا بی‌توجه بوده‌اند که تحلیل آنان به شرح زیر ارائه می‌شوند.

نوسانات سیستم اقتصادی از رونق به رکود و بالعکس هزینه‌های گزافی دارد که نهایتاً بر بهای تمام شده محصولات اثرات نامطلوبی می‌گذارد و وجود تحریم‌های اقتصادی، ریسک سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها را افزایش و بازده را کاهش می‌دهد. عدم توانایی شرکت‌ها برای مقابله با خطر و عدم اطمینان‌های موجود، منجر به عملکرد ضعیف شرکت‌ها در تعیین بها و کنترل مالی دقیق محصولات می‌شود (اویار (۲۰۱۰) و گل (۱۹۹۱)).

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. در ایران به دلیل وجود بازار انحصاری؛ استراتژی سازمان (رهبری هزینه یا تمایز) در حد حرف باقی مانده و هیچ تلاشی برای تحقق آن توسط شرکت‌ها صورت نگرفته است و با وجود اهمیت این عامل شرکت‌ها عملکرد نامناسبی داشته‌اند که این مطلب با نتایج پورتر (۲۰۰۱) منطبق است. از طرف دیگر بخش حرفه‌ای شرکت‌ها (بخش حسابداری و مالی) در مواجهه با تضاد منافع جهت حفظ موقعیت شغلی خود منافع صاحبکار را برآورده می‌سازد و با اعمال مدیریت سود از طریق تغییر در هزینه‌ها و بهای محصولات اقدام به چنین کاری می‌کنند گواه این موضوع حجم بالای تجدید ارائه صورت‌های مالی است (ویلومت ۱۹۸۶؛ ثقفی و جمال‌پوریان ۱۳۹۱). 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 پایین شرکت‌ها در سرمایه‌فکری، توانایی آنان در عکس‌العمل نشان دادن به رویدادهای آتی



- Measures Used in Executive Compensation. *Journal of Business Research*, Vol. 64, 187-193.
- \* Bergh, D. 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.
- \* 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.
- 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.
- \* Demerjian, P.R., Baruch, L., & McVay, S., (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. *Management Science*. No.58 (7):1229-1248.
- \* Ferrara, L. William., (1995). Cost /managemant Accounting: the 21 Century Paradigm, managemant Accounting, 30-36.
- \* Firer, S. & Williams, M., (2003). Intellectual capital and traditional measure corporate performance, *Journal of intellectual capital*, Vol. 4 No.3, 348- 360.
- \* Gul, F., (1991). The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance. *Accounting & Business Research*, No.22, 57-61.
- \* Haldma, T., & Lääts, K., (2002), Influencing Contingencies on Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies.
- \* Hofstede, G., (2001). Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations (2nd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage
- \* Khandwalla, P. N., (1972). "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls". *Journal of Accounting Research*, Vol.10, issues 2, 275-285.
- \* Kirk (1984) Kirk, D., (1984, April 26). Standards and other requisites of professionalism. The Saxe Lectures in Accounting at Baruch College – The City University of New York, New York, NY. Retrieved from [http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe\\_1983/kirk\\_84.htm](http://newman.baruch.cuny.edu/digital/saxe/saxe_1983/kirk_84.htm). [Google Scholar].
- \* Laitinen, E.K., (2001). M anagement Accounting Change in Small Technology Companies: towards a mathematical model of the technology firm. *Management Acoounting Research* No.12 (4), 507-541.
- \* Lawrence, P. R., & Lorch, J. W., (1967). *Organisation and Environment: Managing Differentiation and Integration*, Harvard University, Graduate School of Business Administration
- \* Li, X., (2010). The Impact of Product Market Competition on Quantity and Quality of Voluntary
- \* دیانتهی دیلمی، زهرا، حسین اعتمادی (۱۳۸۸). "بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران"، پژوهش های مدیریت در ایران، دوره ۱۳، شماره ۴، پیاپی ۶۴، ۳۵-۶۰.
- \* دیانتهی دیلمی، زهرا (۱۳۹۱). "تاثیر سرمایه فکری برحسابداری مدیریت شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *مجله حسابداری مدیریت*، دوره ۵، شماره ۳ (پیاپی ۱۴)، ۸۵-۹۹.
- \* رضایی، مهدی؛ پارسا، حجت و سیما مهربانیان (۱۳۹۶). " تأثیر رشد اقتصادی و تحریم های اقتصادی بر چسبندگی هزینه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، *مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران*، دوره ۲۴، شماره ۴، ۵۵۱-۵۷۲.
- \* 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، ۱۳۱.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). "دایره المعارف نظریه شناسی و نظریه پردازی در حسابداری مدیریت"، جلد ۱ و ۲، انتشارات ترمه، ۱۳۹۶، ایران، تهران، چاپ اول.
- \* طالبی، بهمن و جمال بحری ثالث (۱۳۹۷). "بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت های تولیدی شهرستان بناب"، *مجله حسابداری مدیریت*، دوره ۱۱، شماره ۳۶، ۱۵-۳۰.
- \* موسوی، سیدرضا؛ جباری، حسین و طالب بیدختی، عباس (۱۳۹۴). "حاکمیت شرکتی و تجدید ارائه صورت های مالی"، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۵، ۱۳۰-۱۲۶.
- \* Abdel- Kader, M., & Robert, L. IFAK S., (2006). Conception Of The Evolution Of Management Accounting: A Research Note, *Advances In Management Accounting*, Volume15, 229-247.
- \* Abdel-Kader, M., & Luther, R., (2008), The impact of Firm Characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis ,*British Accounting Review*, No. 40 (1).2-27.
- \* Abdullah, S. N., Mohamad Yusof & Mohamad N, (2010), Financial Restatements and Corporate Governance among Malaysian Listed Companies, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 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.uk>.
- \* Balsam, S., Fernando, G. D., & Tripathy, A., (2011). The Impact of Firm Strategy on Performance

.Journal of Modern Accounting and Auditing. Vol.3,  
No.4 (Serial No.23)

Disclosures., Review of Accounting Studies, Vol.  
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.
  - \* Merchant, K.A., (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior & performance. *The Accounting Review*, No.56, pp. 813 – 829.
  - \* Porter, M., (2001). Strategy and the Internet. *Harvard Business Review*, Vol.79, No.3, 62-78.
  - \* 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*, Vol. 52, No. 5, 872 - 896.
  - \* Schwarze, F., Wüllenweber, K., Hackethal, A. (2007). Drivers of and barriers to management accounting change. *Journal of Management Accounting Research* 2.0 (November 2007),.1-46
  - \* Tayles, M., Richard, H., & Saudah Sofian., (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance; Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Bradford. Vol. 20, Iss. 4; 522.
  - \* Teng, M., & Li, C., (2011). Product Market Competition, Board Structure and Disclosure Quality. *Frontiers of Business Research in China*, Vol. 5, No. 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*, No. 16, 101-129.
  - \* Teerooven, S., (2008). The Effectiveness Of Management Accounting Systems, *Managerial Auditing Journal* ,Vol. 23 Issue: 2., 187-219.
  - \* 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 Analysis. *International Journal of Management*. Vol. 27, No. 1., 123-143.
  - \* Wang, J. Y., (2010), Product Market Competition and Audit Fees. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1697685>.
  - \* Will, Seal, (2006),. Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem., *Management Accounting Research*, No 17., 389–408.
- ZHUO Min, Z., (2007). Cultural analysis of the management accounting application in China