

## تحلیلی نوین از عوامل تأثیرگذار بر فلسفه خلق ارزش؛ آزمون تجربی تئوری اقتضایی

علی صیادی سومار

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

زهرا پور زمانی

استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ایران (نویسنده مسئول)  
Zahra.poorzamani@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۵/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۸/۰۸

### چکیده

هدف از این پژوهش، ارائه الگویی مبتنی بر فلسفه خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع شرکت با رویکردی اقتضایی است. بدین منظور ۱۶ ابزار حسابداری مدیریت مرتبط با خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع بر مبنای طبقه‌بندی آیفک (IFAC) و ۱۲ عامل اقتضایی مؤثر بر آن شناسایی شده است. برای بررسی موضوع، براساس مدل معادلات ساختاری، داده‌های ۱۱۷ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از نرم‌افزار رهاورد نوین، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران، وب سایت بانک مرکزی و یک پرسشنامه استاندارد جمع‌آوری و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار SmartPLS3 استفاده شد. نتایج براساس آزمون t و ماتریس اهمیت- عملکرد عوامل تحلیل شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ۸ عامل اقتضایی منابع انسانی، محیط اقتصادی، محیط خارجی، استراتژی شرکت، تکنولوژی، محیط رقابتی، منابع مالی و حمایت مدیران ارشد در استفاده از اطلاعات حسابداران مدیریت برای خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع شرکت موثراند و ۴ عامل اقتضایی ساختار سازمانی، اندازه شرکت، بخش فرهنگی و بخش حرفه‌ای بر استفاده از گزارش‌های حسابداران مدیریت تأثیر معناداری ندارند. یافته‌ها نشان می‌دهد توجه به فاکتورهای همچون قدرت رقابت در بازار، بهره‌گیری از تکنولوژی‌های جدید، تبدیل تهدیدهای اقتصادی به فرصت، تخصیص بودجه برای مقاصد تحقیق و توسعه، سازگاری با عدم اطمینان محیطی موجود، بکارگیری و استفاده از افراد حرفه‌ای و تشکیل ساختار حاکمیت شرکتی قوی در شرکت‌ها رمز دستیابی به خلق ارزش مضاعف در فعالیت‌ها و اثربخشی در استفاده از منابع است؛ لذا به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود در محیط اقتصادی پرتلاطم کشور، جهت برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل عملیات؛ استراتژی‌های ارائه شده در گزارش‌های حسابداران مدیریت مد نظر قرار دهند.

واژه‌های کلیدی: حسابداران مدیریت، فلسفه خلق ارزش، فاکتورهای اقتضایی، مدل معادلات ساختاری.

## ۱- مقدمه

با گسترش جوامع بشری و پدید آمدن بازارهای تجاری جدید؛ شرکت‌ها برای حفظ حیات خود ناگزیر به هماهنگ شدن با تغییرات محیطی بودند. در اولین گام مدیران به اطلاعات حسابداری به عنوان یک ابزار مهم تصمیم‌گیری برای تعیین نحوه تخصیص منابع و کنترل آن نیازمندند. این اطلاعات مدیران را در ایفای ۲ وظیفه برنامه‌ریزی و کنترل بهینه منابع و بهره‌وری از امکانات موجود یاری می‌کند. در حقیقت فرض بر آن است که بین اطلاعات حسابداری، تصمیم‌گیری و پاسخگویی وابستگی وجود دارد و این اطلاعات موجب بهبود عملکرد سازمانی می‌شود، در این راستا، در دهه اخیر حسابداری مدیریت به عنوان ابزار اساسی برای پیگیری کارایی و اثربخشی استفاده از منابع و کنترل هزینه‌ها برای خلق ارزش معرفی شده است (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶).

لزوم داشتن اطلاعات درست و به‌هنگام و اهمیت روزافزون آن و پیشرفت سریع فناوری، مدیران سازمان‌ها را به فکر ایجاد نظام اطلاعاتی مناسب برای برنامه‌ریزی و کنترل بهتر و اثربخش‌تر عملیات سازمان انداخته است. نظامی که اطلاعات مالی و غیرمالی را در اختیار استفاده‌کنندگان، به ویژه مدیران سازمان قرار دهد، نظام حسابداری مدیریت مهم‌ترین زیرمجموعه نظام اطلاعاتی مدیریت و منبع اصلی ارائه اطلاعات به شمار می‌آید (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). ارائه اطلاعات توسط حسابداران مدیریت به مدیران درون سازمانی برای دستیابی به فرصت‌های رقابتی و تضمین پایداری در عرصه رقابت با اهمیت است، حسابداران مدیریت جهت تحقق این امر بایستی با نگاه به تحولات بازار، اقتصاد جامعه، فرهنگ و منابع مالی شرکت؛ نقش و وظیفه تهیه اطلاعات را ایفا کند؛ که این مطلب بیان‌گر نقش تاثیرگذار محیط بر اثربخشی اطلاعات حسابداری مدیریت است که مفهوم اصلی تئوری اقتضایی است. سیر تحولات حسابداری مدیریت، ناشی از عوامل محیطی درونی و بیرونی بوده است. عوامل درونی شامل: مخارج تحقیق و توسعه، مدیریت منابع (مالی و انسانی) و... است و از جمله عوامل بیرونی نیز می‌توان به فناوری، رقابت، بی‌ثباتی‌های اقتصادی، عوامل فرهنگی، عوامل سیاسی و... اشاره کرد، که این مطلب بیانگر خاستگاه تئوری اقتضایی است (ویکراماسینگ و آلاواتاج، ۱۳۹۷). تئوری اقتضایی، در حسابداری مدیریت اغلب برای توضیح علت بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در سازمان‌ها استفاده می‌شود. مفهوم انطباق در تئوری اقتضایی بدان معناست که عملکرد سازمان می‌تواند به واسطه تناسب بین عوامل محیطی و ویژگی‌های سازمان ارتقا یابد، به عبارت دیگر نظریه اقتضایی بر نتایج به جای فرآیندها تمرکز می‌کند.

نظریه اقتضایی تلاش می‌کند تا ساختار سازمانی مناسب یا راهبرد معین در یک موقعیت خاص را تعیین کنند، (به نقل از رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶). محیط بیرونی، شامل متغیرهای خارج از کنترل سازمان‌ها است که بر عملکرد سازمان تاثیرگذارند، لذا سازمان‌ها برای بقای خود ناگزیر به کنترل آنها هستند، مهم‌ترین راهکار سازمان؛ تغییر در بافت و ترکیب هزینه‌ها برای خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع است. لذا توانایی سازمان در خلق ارزش و کنترل مخارج؛ وابسته به عوامل اقتضایی است (عرب مازار یزدی و همکاران، ۱۳۹۶). بر اساس نتایج محققان، ۱۲ عامل اقتضایی شناسایی شده عبارتند از: محیط خارجی، محیط اقتصادی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی، بخش حرفه‌ای، ساختار سازمانی، تکنولوژی، استراتژی سازمانی، اندازه سازمانی، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی (چن هال، ۲۰۰۳؛ والاس و جرنون، ۱۹۹۵). از طرفی خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع به عنوان چهارمین مرحله از مراحل تکامل حسابداری مدیریت از منظر آیفک تعریف شده است (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶). لذا هدف این پژوهش ارائه و آزمون مدلی اقتضایی عوامل تاثیرگذار بر بکارگیری ابزارهای مرتبط با خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع می‌باشد.

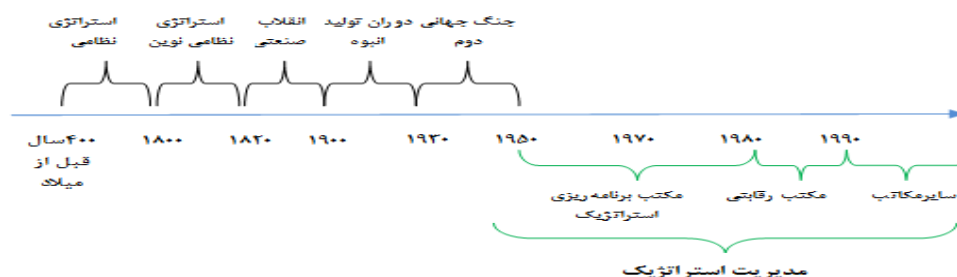
## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

## ۲-۱- تحلیل نقش‌های حسابداران مدیریت

سیر تاریخی تحولات نقش‌های حسابداری مدیریت به ۲ بخش عصر انقلاب صنعتی و عصر فرا صنعتی تقسیم می‌شوند، در عصر انقلاب صنعتی (دوره زمانی قبل از سال ۱۹۵۰) که رخدادهای همچون مسئله تولید انبوه، جنگ جهانی دوم و انقلاب صنعتی را شامل می‌شود بر تعیین بهای محصولات تاکید دارد، در مقابل عصر فراصنعتی (بعد از سال ۱۹۵۰ تا کنون) ۳ مکتب برنامه ریزی استراتژیک (۱۹۵۱-۱۹۸۰)، مکتب رقابتی (۱۹۸۰-۱۹۹۰)، سایر مکاتب (سال ۱۹۹۰ به بعد) قرار دارد (کمال، ۲۰۱۵). در مکتب برنامه‌ریزی استراتژیک تأکید حسابداری مدیریت به ارائه اطلاعات برای اهداف برنامه‌ریزی و کنترل می‌باشد (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶). در مکتب رقابتی، چالش منطبق شدن با رقابت جهانی و تکنیک‌های تولید و در عین حال کنترل هزینه از طریق کاهش ضایعات در فرآیندهای تجاری مطرح است (کمال، ۲۰۱۵). همچنین در مکتب فراصنعتی که دوره زمانی دهه ۱۹۹۰ به بعد را شامل می‌شود، تاکید حسابداران مدیریت در این دوره ایجاد خلق ارزش از طریق بکارگیری کارا و اثربخش منابع است. در نتیجه حسابداری مدیریت بخش اصلی فرآیند مدیریت سازمان است

عمر، بهایابی هدف از مهمترین ابزارهای این مکتباند (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶)، در شکل (۱) سیر تحولات حسابداری مدیریت ارائه شده است.

چرا که اطلاعات در زمان مناسب مستقیماً در دسترس مدیریت قرار می‌گیرد. تکنیک‌های همچون هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، مهندسی مجدد، کابزن، کارت امتیازی متوازن، بهایابی چرخه



شکل ۱- سیر تحولات حسابداری مدیریت (کمال، ۲۰۱۵)

مالی، مرحله (۲) تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت، (۳) کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری و (۴) ایجاد ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع، (عبد القادرو لاتر، ۲۰۰۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). در این مقاله مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۲-۲- مراحل توسعه حسابداری مدیریت

در نگاره (۱) ویژگی‌های سیستم حسابداری مدیریت به تفکیک مراحل تکامل حسابداری مدیریت در واحدهای اقتصادی از دیدگاه کمیته حسابداری مالی و مدیریت (FMAC) وابسته به آیفک ارائه شده است. مراحل تکامل سیستم حسابداری مدیریت از منظر کمیته عبارت‌اند از: (۱) تعیین بها و کنترل

نگاره ۱- ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری مدیریت در مراحل توسعه

مرحله (۴) خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع	مرحله (۳) کاهش اتلاف منابع سازمان	مرحله (۲) تهیه اطلاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریت	مرحله (۱) 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	مشاورهای استراتژیک	به مشابه منشی شرکت	جایگاه سازمانی حسابداری مدیریت
افزایش خروجی‌ها و افزایش ارزش از طریق استراتژی و اهرمی نمودن منابع	مدیریت منابع (شامل اطلاعات) برای افزایش سود به شکل مستقیم با کاهش اقلام ورودی	تهیه اطلاعات جهت حمایت از عملیات مدیریت صف	به عنوان فعالیت تکنیکی لازم در اداره سازمان است	نقش
خلق ارزش از طریق استفاده کارا از منابع جهت به حرکت در آوردن ارزش برای مشتری، سهامدار و نوآوری	کاهش اتلاف منابع از طریق تحلیل فرآیند و تکنولوژی‌های مدیریت بهای تمام شده	اطلاعات برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری	تعیین بهای تمام شده و کنترل مخارج	تمرکز اصلی

شناسایی می‌کند (آبوگلیا، ۲۰۱۱). براساس تئوری اقتضایی، برای انجام کارها تنها یک راه یا یک روش برتر وجود ندارد بلکه راه و روش اداره سازمان بستگی به متغیرهای محدودکننده‌ای دارد که ریشه در محیط پیرامون سازمان است. تئوری اقتضایی استدلال می‌کند که ساختار مدیریت وابسته به شرایط است، به عبارتی

تئوری اقتضایی در حسابداری مدیریت اغلب برای توضیح علت بکارگیری ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت استفاده می‌شود. سازمان‌ها از طریق بررسی اثر متقابل بین سیستم حسابداری مدیریت، عوامل محیطی و عملکرد سازمان؛ عوامل تاثیرگذار بر اثربخشی اطلاعات حسابداران مدیریت را

آنها در ارتباط با استراتژی رقابتی، پیچیدگی سیستم عملیات و فاسد شدنی بودن محصول با سطح بلوغ حسابداری مدیریت مورد تأیید قرار نگرفت. چن هال (۲۰۰۳) به بررسی تئوری اقتضایی از دیدگاه کارکردی می‌پردازد، وی بیان می‌کند که سیستم حسابداری مدیریت مناسب به محیط خارجی، تکنولوژی، ساختار سازمانی، اندازه سازمان، استراتژی سازمان و فرهنگ ملی بستگی دارد. با مطالعه ادبیات پژوهش ۱۲ فاکتور اقتضایی شناسایی شده عبارت‌اند از: محیط خارجی، محیط اقتصادی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی، بخش حرفه‌ای، ساختار سازمانی، تکنولوژی، استراتژی سازمانی، اندازه سازمان، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی. (چن‌هال، ۲۰۰۳؛ والاس و جرنون، ۱۹۹۵). در نگاره (۲) ارتباط تئوریک ۱۲ عامل اقتضایی عنوان شده با سیستم حسابداری مدیریت ارائه و سپس فرضیه‌های پژوهش تدوین می‌شود.

ساختار مدیریت به ویژگی‌ها، خصوصیات ویژه، شرایط و موقعیت سازمان‌ها بستگی دارد. در حقیقت بنیان‌های نظری تئوری اقتضایی در حسابداری مدیریت بر این اصل استوار است که ساختار حسابداری مدیریت به زمینه‌های سازمانی وابسته است (بارتول و همکاران، ۱۹۹۵).

## ۲-۳- پیشینه پژوهش در حسابداری مدیریت با رویکرد اقتضایی

عبدالقادر و لاتر (۲۰۰۶) در بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت‌ها بر روی رویه‌های حسابداری مدیریت با رویکرد اقتضایی دریافت که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر شاخص‌های عدم اطمینان محیطی، قدرت مشتریان، تمرکز زدایی، اندازه شرکت، پشتیبانی تکنولوژی اطلاعات، مدیریت کیفیت جامع و سیستم تولید به موقع است. همچنین انتظارات

نگاره ۲- مبانی نظری ارتباط بین عوامل اقتضایی و سیستم حسابداری مدیریت

مطالعات انجام شده	عامل اقتضایی
گل (۱۹۹۱) به بررسی تاثیر سیستم‌های حسابداری مدیریت و عدم اطمینان محیطی بر عملکرد مدیران پرداخت. نتیجه نشان داد که تاثیرات سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد وابسته به عدم اطمینان محیطی است. مطابق نظریه‌ی تناسب اقتضایی، تناسب بین سطح بالای عدم اطمینان محیطی ادراک شده و سیستم حسابداری مدیریت به احتمال زیاد عملکرد را بهبود می‌بخشد اما ناسازگاری و عدم تناسب بین این دو، اثر معکوسی بر عملکرد شرکت خواهد داشت (آجیبلا، ۲۰۱۰).	محیط خارجی
آرپان و همکاران (۱۹۸۵) بیان نمودند که عوامل اقتصادی، مهم‌ترین عامل توسعه حسابداری و گزارشگری می‌باشد. نبود ثبات، مضرت‌ترین مشخصه اقتصادی است. نوسانات چرخه اقتصادی از رونق به رکود و بالعکس هزینه‌های گزافی دارد که نهایتاً بر بهای تمام شده محصولات اثرات نامطلوبی می‌گذارد و ریسک سرمایه‌گذاری را افزایش می‌دهد. برای مقابله با 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، افزایش قیمت منابع و بحران‌های اقتصادی و ... است (اوپار، ۲۰۱۰).	محیط اقتصادی
رقابت در بازار محصول، به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی برون سازمانی 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 بنابراین، رقابت در بازار محصول می‌تواند بر کیفیت و کمیت افشای اطلاعات اثرگذار باشد (تنگ و لی، ۲۰۱۱).	محیط رقابتی
دیانتی دیلمی و اعتمادی (۱۳۸۷) در بررسی اثر فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌ریزی، سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران دریافتند که در جوامع یا سازمان‌های با فاصله قدرت زیاد و جمع‌گرا، 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.	عوامل فرهنگی
بخش حرفه‌ای بر نحوه آموزش، یادگیری، تأیید 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).	بخش حرفه‌ای
سوباروین (۲۰۰۸) در بررسی تأثیر عدم تمرکز بر چهار خصوصیت اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت (وسعت قلمرو، سطوح تجمیع، انسجام و یکپارچگی و بهنگام بودن) دریافت که عدم تمرکز در ساختار سازمانی به واسطه تأثیر بر سیستم حسابداری مدیریت می‌تواند بر عملکرد مدیران تأثیرگذار باشد. طالبی و بحری ثالث (۱۳۹۶) در بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران دریافتند که بین عدم تمرکز و عملکرد مدیران با سیستم حسابداری مدیریت رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.	ساختار سازمانی
هالودما و لاتس (۲۰۰۲) در بررسی عوامل اقتضایی موثر بر رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی استونی دریافتند	تکنولوژی

عامل اقتضایی	مطالعات انجام شده
	که عوامل اقتضایی به دو گروه عوامل بیرونی و درونی تقسیم می‌شوند. تکنولوژی از عوامل اقتضایی درونی موثر بر رویه‌های حسابداری مدیریت می‌باشد و پیشرفت در تکنولوژی بیشترین اهمیت را در تغییر حسابداری مدیریت داراست.
استراتژی شرکت	وربین (۲۰۱۰) در بررسی تأثیر استراتژی، ساختار و نوآوری واحد تجاری بر تغییر در سیستم حسابداری مدیریت دریافت که استراتژی واحد تجاری بر تغییر در مؤلفه‌های سیستم حسابداری مدیریت می‌شود. و راجیو و همکاران (۲۰۱۴) در بررسی رابطه بین استراتژی‌های رقابتی و پایداری عملکرد دریافت 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.
اندازه سازمان	شرکت‌های بزرگ، دارای خطوط متنوع محصول و تکنیک‌های تولید انبوه را بکار می‌گیرند، بیشتر از کنترل‌های پیچیده استفاده می‌کنند و تعهد به نوآوری در بین آنان کم است (خاندولا، ۱۹۷۲). همچنین شرکت‌های بزرگ‌تر بیشتر از کنترل‌های اجرایی رسمی استفاده 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	شوارز و همکاران (۲۰۰۷) در بررسی عوامل موثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه چگونگی تأثیر آنها در بین ۱۶۱ بانک آلمانی دریافت 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) در بررسی شرکت‌های دارای بودجه‌های ناچیز میزان تمایل آنان به تغییرات حسابداری دریافت که اگر یک تغییر حسابداری پر هزینه باشد می‌تواند رد شود. هدف اصلی نوآوری، بهبود تکنیک‌های تولید و خلق تولیدات جدید است که به دو صورت انجام می‌شود اول، نوآوری توسط خود بنگاه صورت می‌گیرد و دوم، بنگاه‌ها از نوآوری سایر بنگاه‌های استفاده می‌کنند. در هر دو شکل، از آن به عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه یاد می‌شود.
منابع انسانی	تایلس همکاران (۲۰۰۷) در بررسی عملکرد حسابداری مدیریت در سطوح سرمایه فکری (انسانی، ساختاری و ارتباطی) در بین شرکت‌های مالزیایی دریافت که بالا بودن میزان سرمایه‌گذاری در سرمایه فکری به شرکت در سر بلند خارج شدن از شرایط نامطمئن اقتصادی کمک می‌کند. همچنین دیانتی دیلمی (۱۳۹۱) در بررسی تأثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت دریافت که بین میزان سرمایه‌گذاری شرکت در سطوح سرمایه فکری (انسانی، ساختاری و ارتباطی) و رویه‌های حسابداری مدیریت و موفقیت عملکردی شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

#### ۲-۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری در قالب یک فرضیه اصلی و ۱۲ فرضیه فرعی به شرح زیر فرضیه‌های پژوهش تدوین و سپس مدل نهایی پژوهش در شکل (۲) ارائه شده است.

**فرضیه اصلی:** عوامل اقتضایی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارند.

**فرضیه فرعی (۱):** محیط خارجی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۲):** محیط اقتصادی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۳):** محیط رقابتی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۴):** فرهنگ بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۵):** بخش حرفه‌ای بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۶):** ساختار سازمانی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۷):** تکنولوژی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۸):** استراتژی شرکت بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۹):** اندازه سازمان بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۱۰):** حاکمیت شرکتی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

**فرضیه فرعی (۱۱):** منابع مالی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

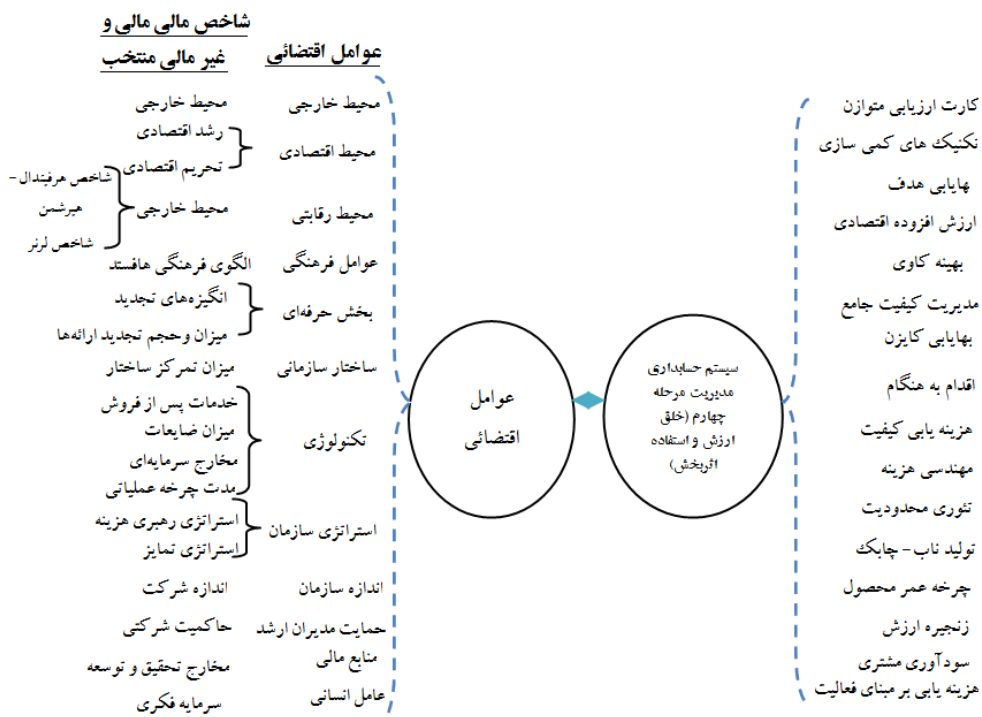
**فرضیه فرعی (۱۲):** منابع انسانی بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت تاثیر دارد.

### ۳- روش‌شناسی تحقیق

روش مورد استفاده در این پژوهش، روش پیمایشی با رویکرد طرح تجربی است. در این پژوهش به منظور ارائه مدل از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری و برای برآورد پارامترهای مدل معادلات ساختاری از رویکرد مبتنی بر واریانس به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. یک مدل ساختاری شامل دو بخش؛ مدل اندازه‌گیری و مدل تابع ساختاری است. مدل اندازه‌گیری نشان می‌دهد که چگونه سازه‌های پنهان در قالب تعدادی معرف (متغیر قابل مشاهده) اندازه‌گیری شده‌اند و مدل ساختاری یا تحلیل مسیر، نیز روابط علی بین این سازه‌های پنهان را مشخص می‌کند. در رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری دو نوع مدل اندازه‌گیری، یکی مدل اندازه‌گیری تکوینی و دیگری مدل اندازه‌گیری انعکاسی وجود دارد. براساس مدل ارائه شده‌ی پژوهش، سازه‌های تکامل سیستم حسابداری مدیریت، منابع انسانی و حمایت مدیران ارشد دارای مدل‌های اندازه‌گیری تکوینی هستند که جهت روابط از سمت معرف‌ها به سمت سازه مرکزی است. در این پژوهش از آزمون ناپارامتریک بوت‌استرپ 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 معرف‌ها است. 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). در نتیجه، بررسی آزمون فرضیه‌های پژوهش در یک فرایند دو مرحله‌ای انجام می‌شود. اول باید از برازش قابل قبول الگوی اندازه‌گیری اطمینان حاصل شود و سپس برازش الگوی ساختاری مورد بررسی قرار گیرد. برای بررسی فرضیه‌ها از آزمون معناداری بارهای عاملی استاندارد شده الگوی ساختاری (آزمون t) استفاده شده است. چنانچه مقدار قدرمطلق آماره t بیشتر از ۱/۹۶ باشد، فرضیه پژوهش رد نمی‌شود.

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که با پیگیری‌های لازم اطلاعات ۱۱۷ شرکت در اختیار گروه پژوهش قرار گرفت. داده‌های مربوط به شرکت‌های عضو نمونه پژوهش از نرم‌افزار ره‌آورد نوین، وب سایت بانک مرکزی و پرسشنامه استاندارد توزیع شده در خصوص استفاده از ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت، عامل فرهنگی و وضعیت تمرکز سازمانی استخراج گردیده است. در نگاره (۳) نحوه اندازه‌گیری متغیرها و شاخص‌های آنان ارائه شده است.



شکل ۲- مدل مفهومی پژوهش

نگاره ۳- تشریح نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مالی و غیرمالی منتخب پژوهش

عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه‌گیری
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، ۱۹۹۸).</p> $EU_{i,t} = \frac{\sqrt{Sales_{i,t-4} - Sales_{i,t}}}{Sales_{i,t}} \quad (1)$ <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)،  <math>Sales_{i,t}</math>: بیانگر میانگین فروش‌های شرکت طی دوره پنج ساله (از سال t-4، t).</p>
محیط اقتصادی	- رشد اقتصادی و - تحریم اقتصادی (مسائل سیاسی)	<p>برای بررسی مسئله رشد اقتصادی: جهت انتخاب دوره‌های رونق و رکود اقتصادی در بازه زمانی (۱۳۸۰-۱۳۹۵) از نتایج حاصل از پژوهشگران حوزه اقتصادی و یافته‌های اقتصاد شامل پژوهش دولو و همکاران (۱۳۹۶) استفاده شده است، بر اساس نتایج حاصل از مطالعات حوزه اقتصاد در این خصوص که به بررسی ادوار مختلف تجاری با استفاده از داده‌های تولید ناخالص داخلی (GDP) منتشر شده در وب سایت بانک مرکزی بر اساس فیلتر هدریک - پروسکات (HP) پرداخته‌اند، در کل دوره مورد مطالعه ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۵.</p> <p>سالهای رونق (EG): (۸۰-۸۱-۸۲-۸۴-۸۵-۸۶-۸۸-۸۹-۹۳-۹۵).                  سالهای رکود (ED): (۸۳-۸۷-۹۰-۹۱-۹۲-۹۴).</p> <p>میانگین حسابی نسبت فروش شرکت در صنعت به نسبت رشد اقتصاد (تولید ناخالص داخلی) در سال‌های رونق و رکود برای بررسی اثرات چرخه‌های تجاری بر روند تکامل سیستم حسابداری مدیریت شرکت استفاده می‌شود.</p> $ASGE = \int_{i=1}^n c/M \quad (2)$ <p><math>\gamma =</math> (تولید ناخالص داخلی سال قبل / تولید ناخالص داخلی امسال) / (فروش صنعت / فروش شرکت)                  نحوه اندازه‌گیری تحریم‌ها (مسائل سیاسی): با توجه وضع تحریم‌های شدید نفتی به عنوان مهمترین محصول صادراتی ایران و طرح پرونده هسته‌ای ایران در شورای امنیت بازه ۱۳۸۵-۱۳۹۲ دوران تحریم شدید (ES)، ۱۳۸۰-۱۳۸۴ دوران تحریم عادی (NS)، ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۵ بعد از تصویب برنامه راهبردی جامع اقدام شرکت (برجام) و خارج شدن پرونده هسته‌ای از شورای امنیت دوران عادی (OS) تعیین می‌شود (رضایی و همکاران، ۱۳۹۶)، میانگین حسابی نسبت رشد سود عملیاتی شرکت در طول بازه زمانی برای بررسی اثرات تحریم‌ها بر روند تکامل سیستم حسابداری مدیریت شرکت استفاده می‌شود.</p>
محیط رقابتی	ساختار بازار محصول	<p>از دو شاخص مهم ساختار بازار برای اندازه‌گیری استفاده می‌شود:</p> <p>(۱) شاخص هرفیندال-هیرشمن (HHI): این شاخص برای بیان شاخص تمرکز صنعت استفاده می‌شود (وانگ، ۲۰۱۰).</p> $HHI_{it} = \sum_{j=1}^n S_{ijt}^2 \quad (3)$ <p><math>S_{it}</math>: سهم بازار اقتصادی i در دوره t (درصد فروش شرکت به کل کالای فروش رفته در بازار)،                  و n: تعداد واحدهای اقتصادی موجود در صنعت.</p> <p>(۲) شاخص لرنر (LI): این شاخص برای 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).</p> $LI_{it} = \frac{Sales_{it} - COGS_{it} - SG \& A_{it}}{Sales_{it}} \quad (4)$ <p><math>COGS_{it}</math>: بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت. <math>Sales_{it}</math>: فروش شرکت.  <math>SG \&amp; A_{it}</math>: هزینه‌های اداری، عمومی و فروش.</p>
عوامل فرهنگی	الگوی فرهنگی هافسد	<p>بطور کلی ابعاد فرهنگی هافسد (۲۰۰۱) شامل: فرد گرایی / جمع گرایی، مرد منشی / زن منشی، اجتناب از عدم اطمینان، فاصله قدرت.</p> <p>در زمینه بررسی ابعاد فرهنگی، از مدل ارزش‌های فرهنگی هافسد (۲۰۰۱) استفاده شده است. در بررسی ابعاد فرهنگی هافسد، از پرسشنامه استاندارد استفاده شده است که متشکل از ۲۰ سؤال، که سؤالات ۱</p>



عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		تا ۵ بعد مرد منشی ، سؤالات ۶ تا ۱۰ بعد فردگرایی ، سؤالات ۱۱ تا ۱۵ بعد اجتناب از عدم اطمینان و سؤالات ۱۶ الی ۲۰ بعد فاصله قدرت را اندازه گیری می کنند.
بخش حرفه‌ای	تعداد تجدید ارائه صورت‌های مالی و انگیزه‌های آن	<p><b>روش اندازه گیری تجدید ارائه صورت‌های مالی:</b></p> <p>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) بررسی می شوند.</p> <p><b>روش طبقه بندی انگیزه های تجدید ارائه (MRFS):</b></p> <p>برای شناسایی رفتارهای فرصت طلبانه در گزارشگری مالی شرکت‌ها بر اساس مدل بادر تچر و همکاران (۲۰۱۲) به مقایسه رقم سود اولیه و سود تجدید ارائه شده پرداخته می شود.</p> <p>(۱) حالت‌های انگیزه فرصت طلبانه:</p> <p>الف: حالت افزایش سود:</p> $OI_{it} \geq MF_{it} \geq RI_{it} \quad (5)$ <p>به زبان ریاضی اگر رقم سود اولیه (OI) شرکت از رقم سود تجدید ارائه شده (RI) آن بیشتر باشد، آنگاه چنانچه سود اولیه بیشتر از سود پیش بینی شده (MF) و سود تجدید ارائه شده کمتر از سود پیش بینی شده (MF) باشد آن شرکت در زمره شرکت‌های با انگیزه فرصت طلبانه قرار می گیرد .</p> <p>ب: حالت کاهش سود: (شرط برقراری همزمان هر دو رابطه پایین)</p> $RI_{it} \geq OI_{it} \geq MF_{it} \quad (6)$ $Adj\_IBES\_Actual_{it+1} \geq MF_{it+1} \geq IBES\_Actual_{it+1} \quad (7)$ <p><math>MF_{it+1}</math> سود پیش‌بینی شده برای سال <math>t+1</math> است، <math>IBES\_Actual_{it+1}</math> سود واقعی مربوط به سال <math>t+1</math> و همچنین <math>Adj\_IBES\_Actual_{it+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>
ساختار سازمانی	ساختار غیر تمرکز (DI)	برای اندازه گیری عدم تمرکز ساختار از پرسش نامه مقاله سوباروین (۲۰۰۸) استفاده می شود، که شامل ۸ سؤال است که براساس طیف لیکرت از تفویض کامل تا اختیارات کامل طراحی شده‌اند.
تکنولوژی	الف) هزینه خدمات پس از فروش (گارانتی) ب) میزان زیان ضایعات (ج) مخارج سرمایه (Capital expenditure) د) مدت چرخه عملیاتی (Oper cycle)	<p>نحوه اندازه گیری متغیرها:</p> <p>الف) خدمات پس از فروش (GU): میزان خدمات پس از فروش کالاها.</p> <p>ب) میزان زیان ضایعات (LW): از تقسیم رقم زیان ضایعات در صورتهای مالی شرکتها بر کل دارایی‌ها بدست می آید. (هدف از تقسیم کردن بر میزان دارایی‌ها همگن نمودن داده‌هاست).</p> <p>ج) مخارج سرمایه‌ای (CE):</p> $CE_t = Net\ Fix\ Assets_t - Net\ Fix\ Assets_{t-1} + Depreciation_t \quad (8)$ <p>که در این رابطه Net Fix Assets خالص تغییرات در دارایی‌های ثابت شرکت در سال <math>t</math>، <math>Depreciation_t</math> استهلاک سالانه شرکت <math>t</math> در سال <math>t</math> است (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).</p> <p>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 می شود، این چرخه دو قسمت دارد: قسمت اول، دوره تحویل دارایی تا دوره فروش آن که "دوره فروش موجودی کالا" نامیده می شود و قسمت دوم، دوره فروش موجودی کالا تا زمان دریافت مابه ازای آن که "دوره وصول حساب دریافتنی" نامیده می شود، نحوه اندازه گیری لگاریتم طبیعی (Ln) از نسبت زیر است (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).</p> $[SALE/360/Average\ RECT + COGS/360/Average\ INVT] \quad (9)$
استراتژی سازمان	الف) استراتژی رهبری هزینه ب) استراتژی تمایز	<p>الف) نحوه اندازه گیری استراتژی رهبری هزینه (CostLeadership) به پیروری راجیو و همکاران (۲۰۱۴) از سه نسبت (۱) فروش به مخارج سرمایه‌ای (S/CAP) (۲) فروش بر ارزش دفتری ماشین الات و تجهیزات (S/PA) و (۳) نسبت تعداد کارکنان به کل دارایی‌های شرکت (EM/A).</p> <p>ب) نحوه اندازه گیری استراتژی تمایز (Differentiation) به پیروی 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</p>



عامل اقتضایی	متغیر منتخب	نحوه اندازه گیری
		تمام شده کالای فرو رفته (S/COGS)
اندازه سازمان	اندازه شرکت (FS)	$\text{Size} = \ln \text{Total Assets}_i \quad (10)$ <p>Size: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت i در سال t، (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲)</p>
حمایت مدیران ارشد	حاکمیت شرکتی	<p>الف) استقلال هیات مدیره (IB): نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره به کل اعضای هیات مدیره.</p> <p>ب) تمرکز مالکیت (OC): درصد مالکیت سهام داران نهادی که حداقل ۵ درصد سهام شرکت را دارند.</p> <p>ج) دوگانگی وظایف هیات مدیره (DB): اگر مدیرعامل رئیس هیات مدیره برابر یک و خلاف آن برابر صفر است.</p> <p>د) نفوذ مدیرعامل (CI): اگر رئیس هیات مدیره غیرموظف باشد برابر یک و خلاف آن برابر صفر است.</p> <p>ه) کیفیت حساسی (AQ): احتمال انتخاب سازمان حساسی به عنوان شاخصی از کیفیت مد نظر است، اگر حساسی شرکت سازمان حساسی باشد ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.</p> <p>و) مالکیت مدیریت (MO): درصد سهام نگهداری شده توسط اعضای هیات مدیره نسبت به کل سهام.</p> <p>ن) مالکیت نهادی (IO): درصد سهام متعلق به بانک‌ها، مؤسسات بیمه، مؤسسات مالی و شرکت‌های دولتی از کل سهام شرکت.</p> <p>چ) مدت زمان تصدی مدیرعامل (MD): لگاریتم مدت زمان تصدی مدیرعامل در هیئت مدیره شرکت. (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۰).</p>
منابع مالی	مبلغ هزینه‌های تحقیق و توسعه	<p>نسبت مخارج تحقیق و توسعه به فروش (R&amp;D/Sales): (RDE, S)</p> <p>از پیوست صورت‌های مالی استخراج می‌شود، (خداداد کاشی و همکاران، ۱۳۹۱).</p>
منابع انسانی	سرمایه فکری	<p>روش محاسبه سرمایه فکری: از روش ضریب ارزش افزوده فکری (VAIC) فایرر و ویلیام (۲۰۰۳) استفاده می‌شود.</p> $\text{VA} = \text{S} - \text{B} - \text{DP} = \text{W} + \text{I} + \text{T} + \text{NI} \quad (12)$ <p>ارزش افزوده کل شرکت از فرمول بالا محاسبه می‌شود که در آن W حقوق و دستمزد، I هزینه بهره، T معرف مالیات، NI برابر سود خالص</p> $\text{CE} = \text{Total assets} - \text{intangible assets} \quad (13)$ <p>CE = ارزش دفتری خالص دارایی‌های شرکت است.</p> <p>HU = مبالغ هزینه حقوق و دستمزد است.</p> <p>سرمایه ساختاری (SC) = شرکت حاصل ارتباط بین ارزش افزوده کل شرکت و هزینه‌های حقوق و دستمزد است، <math>\text{SC} = \text{VA} + \text{HU}</math></p> $\text{VAIC} = \text{STVA} + \text{VAHU} + \text{VACA} \quad (14)$ <p>شاخص ارزش افزوده کل شرکت (VAIC) برابر با جمع سه شاخص کارایی انسانی، کارایی فیزیکی و کارایی ساختاری است.</p> <p>الف) شاخص کارایی سرمایه انسانی: <math>\text{VAHU} = \text{VA} / \text{HU}</math></p> <p>ب) شاخص کارایی سرمایه فیزیکی: <math>\text{VACA} = \text{CE} / \text{VA}</math></p> <p>ج) شاخص کارایی سرمایه ساختاری: <math>\text{STVA} = \text{VA} / \text{SC}</math></p>
رویکرد رفتاری	مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت از دیدگاه آیفک	<p>ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت (ایجاد ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع): طبق تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)؛ ۱۶ ابزار زیر برای این مرحله تعریف شده‌اند:</p> <p>۱- کارت ارزیابی متوازن (BC)، ۲- منحنی یادگیری و تکنیک های کمی سازی (LC)، ۳- بهایابی هدف (TC)، ۴- ارزش افزوده اقتصادی (EAV)، ۵- تراز سنجی (بهینه کاوی) (OP)، ۶- مدیریت کیفیت جامع (TQM)، ۷- بهایابی کایزن (CIK)، - تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول (CPLC)، ۹- تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (VCA)، ۱- تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (CPA)، ۱۱- بودجه بندی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، ۱۲- سیستم اقدام به هنگام (POT)، ۱۳- هزینه یابی کیفیت (CQ)، ۱۴- مهندسی هزینه (EC)، ۱۵- تئوری محدودیت (TOC)، ۱۶- تولید ناب-چابک (LAP).</p>

#### ۴- برازش مدل اندازه گیری پژوهش

برای تعیین پایایی سازه‌ها، از پایایی مرکب استفاده شده است. پایایی مرکب، شاخصی برای ارائه پایداری درونی مدل اندازه گیری پژوهش است (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). مقادیر CR ارائه شده در نگاره (۴) برای سازه‌ها بیشتر از ۰/۷۰ است لذا پایایی ابزار اندازه‌گیری تأیید می‌شود. روایی همگرا، همبستگی زیاد شاخص‌های یک سازه را در مقایسه با همبستگی شاخص‌های سازه‌های دیگر نشان می‌دهد. شاخص AVE به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی در نگاره (۴) ارائه شده است. با توجه به مقدار بدست آمده برای شاخص‌ها که بیشتر از ۰/۵۰ است، لذا روایی همگرای مدل تأیید می‌شود. آخرین شاخص برازش مدل اندازه‌گیری، روایی واگرا است، که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است در نرم افزار PLS به منظور تعیین شاخص فوق از معیار ماتریس فروئل-لارکر استفاده می‌شود (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). ماتریس فروئل-لارکر در نگاره (۵) مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آنها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این امر گواهی روایی واگرایی مدل پژوهش است که روی قطر اصلی قرار دارند.

برای ارزیابی درجه هم خطی چندگانه شاخص‌های تکوینی (ابزارهای سیستم حسابداری مدیریت، منابع انسانی و حمایت مدیران ارشد) از عامل تورم واریانس استفاده شده است. اساساً هر VIF بالاتر از ۱ هم خطی را نشان می‌دهد نتایج VIF ارائه شده در نگاره (۶) همگی بالاتر از یک هستند، لذا روایی مدل‌های اندازه‌گیری تکوینی تأیید می‌شوند.

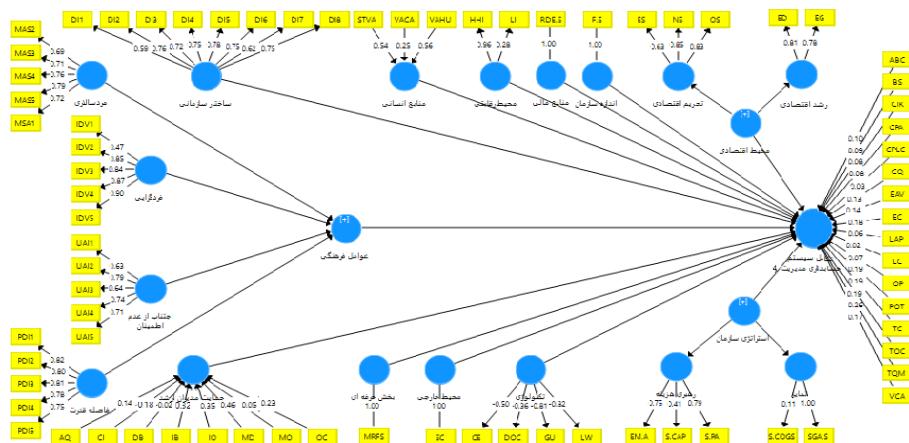
در ارزیابی پایایی معیارهای اندازه‌گیری انعکاسی بارهای عاملی معرف‌ها باید بیشتر از ۰/۷۰ باشد و در سایر موارد به صورت زیر عمل می‌شود:

(۱) معرف‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴۰ و یا منفی هستند، باید حذف شوند.

(۲) معرف‌هایی که دارای بارهای عاملی بین ۰/۴۰ تا ۰/۷۰ هستند، باید روایی همگرا و پایایی مرکب آنها بررسی شود، اگر حذف معرف منجر به افزایش روایی همگرا و پایایی مرکب به بالاتر از آستانه پیشنهادی شود باید حذف شوند و گرنه آن معرف در مدل باقی می‌ماند (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵).

در شکل (۵) بارهای عاملی متغیرهای انعکاسی و میانگین وزن‌های متغیرهای تکوینی ارائه شده است، با تحلیل شکل (۵) 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 فقط مدت چرخه عملیاتی باقی می‌ماند، و وزن سازه‌های تکامل سیستم حسابداری مدیریت مرحله ۴، منابع انسانی و حمایت مدیران ارشد در نگاره (۶) ارائه شده است.

در شکل (۶) اثر ضرایب مسیر متغیرهای پژوهش ارائه شده است، عامل انسانی (۰/۲۱)، تکنولوژی (۰/۱۷)، حمایت مدیران ارشد (۰/۱۴)، محیط رقابتی (۰/۱۲)، محیط اقتصادی (۰/۱۲)، منابع مالی (۰/۱۲)، استراتژی (۰/۱۰)، محیط خارجی (۰/۱۰)، عامل فرهنگی (۰/۰۶)، اندازه (۰/۰۵)، بخش حرفه‌ای (۰/۰۵) و ساختار سازمانی (۰/۰۱) اثر دارند.



شکل ۳- ضرایب بارهای عاملی متغیرهای انعکاسی و وزن‌های متناظر متغیرهای تکوینی

نگاره ۴- پایایی مرکب و روایی همگرایی متغیرهای انعکاسی

نام متغیر	Average Variance Extracted (AVE)	Composite Reliability (CR)
اجتناب از عدم اطمینان	۰/۵۰۰	۰/۸۳۲
اندازه سازمان	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
بخش حرفه‌ای	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تحریم اقتصادی	۰/۶۰۲	۰/۸۱۷
تمایز	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تکنولوژی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
رشد اقتصادی	۰/۶۲۸	۰/۷۷۲
رهبری هزینه	۰/۶۱۴	۰/۷۶۰
ساختار سازمانی	۰/۵۱۵	۰/۸۹۴
فاصله قدرت	۰/۶۲۶	۰/۸۹۳
فردگرایی	۰/۶۴۲	۰/۸۹۶
محیط خارجی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
محیط رقابتی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
مردسالاری	۰/۵۳۸	۰/۸۵۳
منابع مالی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

نگاره ۵- روایی افتراقی، معیار فورنل - لارکر

نام سازه اقتضایی	اجتناب از عدم اطمینان	اندازه سازمان	بخش حرفه‌ای	تحریم اقتصادی	تمایز	تکنولوژی	رشد اقتصادی	رهبری هزینه	ساختار سازمانی	فاصله قدرت	فردگرایی	محیط خارجی	محیط رقابتی	مردسالاری	منابع مالی
اجتناب از عدم اطمینان	۰/۷۰۶														
اندازه سازمان	۰/۰۶۳	۱/۰۰۰													
بخش حرفه‌ای	-۰/۱۵۷	۰/۰۹۱	۱/۰۰۰												
تحریم اقتصادی	۰/۰۱۰	-۰/۲۴۹	-۰/۰۱۰	۰/۷۷۶											
تمایز	-۰/۱۲۴	-۰/۱۰۳	۰/۰۴۵	-۰/۰۹۹	۱/۰۰۰										
تکنولوژی	-۰/۰۶۷	۰/۱۲۷	۰/۰۱۸	-۰/۰۳۵	۰/۱۰۰	۱/۰۰۰									
رشد اقتصادی	-۰/۰۲۹	۰/۰۸۳	۰/۰۳۹	-۰/۱۷۴	-۰/۰۱۷	-۰/۰۰۹	۰/۷۹۳								
رهبری هزینه	-۰/۰۴۱	-۰/۱۳۲	۰/۱۲۲	-۰/۲۰۳	۰/۲۶۹	-۰/۰۵۸	-۰/۲۸۶	۰/۷۸۴							
ساختار سازمانی	۰/۱۷۵	۰/۰۱۱	۰/۱۳۵	-۰/۱۰۵	-۰/۲۰۰	-۰/۰۴۵	۰/۰۶۹	-۰/۰۱۴	۰/۷۱۷						
فاصله قدرت	۰/۰۴۷	-۰/۰۶۰	۰/۰۶۸	-۰/۰۳۴	-۰/۰۲۵	۰/۱۱۹	-۰/۱۱۸	۰/۰۹۶	۰/۰۲۹	۰/۷۹۱					
فردگرایی	۰/۱۰۱	-۰/۰۰۶	-۰/۰۶۶	-۰/۰۲۹	-۰/۱۴۸	۰/۰۲۳	۰/۲۸۴	-۰/۲۴۹	-۰/۰۰۴	۰/۰۴۲	۰/۸۰۱				
محیط خارجی	-۰/۰۵۴	-۰/۰۷۰	-۰/۰۱۶	۰/۰۳۱	۰/۰۸۵	-۰/۰۳۵	-۰/۰۸۹	۰/۱۸۰	-۰/۱۳۸	۰/۰۳۱	-۰/۰۱۲	۱/۰۰۰			
محیط رقابتی	۰/۰۹۵	-۰/۱۷۷	-۰/۰۴۸	۰/۰۸۵	۰/۰۵۵	-۰/۰۰۶	۰/۱۲۴	-۰/۱۵۲	۰/۱۷۰	-۰/۰۴۴	۰/۰۹۷	-۰/۰۳۳	۱/۰۰۰		
مردسالاری	۰/۵۷۸	۰/۰۳۰	-۰/۰۶۶	-۰/۰۹۹	۰/۰۱۳	۰/۱۰۱	-۰/۰۷۶	-۰/۰۹۰	۰/۱۵۱	۰/۰۸۵	۰/۱۸۵	-۰/۰۳۹	۰/۱۰۶	۰/۷۳۳	
منابع مالی	۰/۰۰۴	-۰/۰۹۳	-۰/۱۲۹	-۰/۱۱۵	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۶	-۰/۱۱۱	۰/۰۵۵	-۰/۰۴۷	۰/۰۱۱	-۰/۱۰۴	۰/۰۷۸	-۰/۱۱۴	۰/۰۱۸	۱/۰۰۰

## نگاره ۶- روایی مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای تکوینی

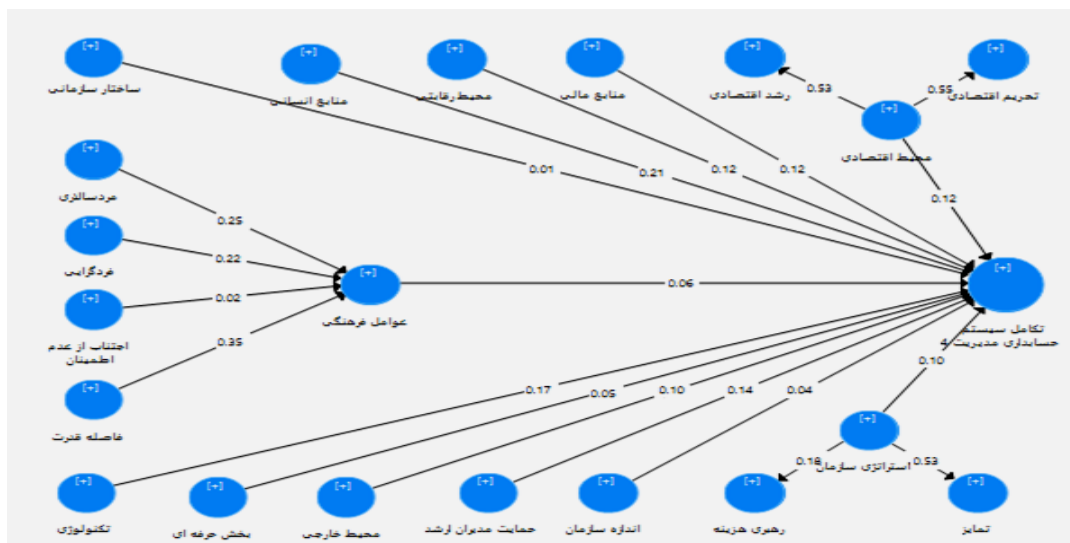
VIF	وزن معرف در تشکیل سازه متناظر	مسیر حرکت شاخص‌ها به سمت متغیر تکوینی
۱/۳۵۱	۰/۰۹۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> ABC
۱/۳۵۳	۰/۰۹۳	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> BS
۱/۵۰۴	۰/۰۷۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> CIK
۱/۴۷۳	۰/۰۸۰	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> CPA
۱/۹۸۱	۰/۰۳۴	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> CPLC
۱/۵۸۶	۰/۱۲۹	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> CQ
۱/۴۵۳	۰/۱۳۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> EAV
۱/۴۱۴	۰/۱۸۳	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> EC
۱/۸۵۷	۰/۰۵۶	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> LAP
۱/۳۹۹	۰/۰۲۱	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> LC
۱/۴۹۶	۰/۰۷۳	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> OP
۱/۴۶۲	۰/۱۹۲	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> POT
۱/۳۱۱	۰/۱۸۶	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> TC
۱/۴۲۳	۰/۱۸۷	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> TOC
۱/۲۹۶	۰/۲۵۸	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> TQM
۲/۵۵۳	۰/۱۷۱	تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴ -> VCA
۱/۷۱۶	-۰/۰۲۲	حمایت مدیران ارشد -> DB
۱/۶۶۳	-۰/۱۸۵	حمایت مدیران ارشد -> CI
۱/۵۷۳	۰/۱۴۴	حمایت مدیران ارشد -> AQ
۱/۶۹۹	۰/۳۱۹	حمایت مدیران ارشد -> IB
۱/۷۲۶	۰/۳۴۹	حمایت مدیران ارشد -> IO
۱/۵۸۰	۰/۴۶۴	حمایت مدیران ارشد -> MD
۱/۷۴۷	۰/۰۵۳	حمایت مدیران ارشد -> MO
۲/۵۹۲	۰/۲۲۹	حمایت مدیران ارشد -> OC
۱/۳۸۸	۰/۲۵۱	منابع انسانی -> VACA
۱/۱۳۶	۰/۵۶۱	منابع انسانی -> VAHU
۱/۲۶۳	۰/۵۴۰	منابع انسانی -> STVA

## ۵- تحلیل‌های استنباطی

با توجه به شکل‌های (۴) و (۵) و مقایسه t محاسبه شده در نگاره (۸) با مقدار قدرمطلق مقدار بحرانی (۱/۹۶) در سطح اطمینان ۰/۹۵ به بررسی فرضیه‌های پژوهش می‌پردازیم. نتایج حاصل از بررسی‌ها نشان می‌دهد که t محاسبه شده برای ۸ عامل محیط خارجی، محیط اقتصادی، استراتژی سازمان، تکنولوژی، محیط رقابتی، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی بیشتر از ۱/۹۶ است. لذا تأثیر این عوامل بر بکارگیری اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت مرحله چهارم تکامل تأیید می‌شوند و t محاسبه شده برای ۴ عامل عامل فرهنگی (۱/۷۷۷)، بخش حرفه‌ای (۰/۸۲۸)، ساختار سازمانی (۰/۲۸۸) و اندازه (۱/۳۶۴) کمتر از ۱/۹۶ است. لذا فرضیه‌های

پژوهش در خصوص این ۴ متغیر رد می‌شود، بر اساس ضرایب مسیر ۸ فرضیه تأیید شده؛ همگی اثر مستقیمی بر میزان بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت جهت خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع دارند که از بین آنان منابع انسانی (۰/۲۱) و تکنولوژی (۰/۱۷) بیشترین اثر را دارند. از طرفی ماتریس اهمیت-عملکرد امکان شناسایی تعیین‌کننده‌هایی با اهمیت نسبتاً بالا و عملکرد نسبتاً پایین را فراهم می‌کنند، مدیران باید بر سازه‌هایی تمرکز کنند که اهمیت بالایی دارند اما عملکرد آنها ضعیف است. این ماتریس، اثرات کل شاخص‌ها (اهمیت) و میانگین شاخص‌ها (عملکرد) را مقایسه می‌کند تا حوزه‌های پراهمیت شناسایی شوند (داوری و رضا زاده، ۱۳۹۵). نتایج حاصل از تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد شکل (۶)

نشان می‌دهد ۶ شاخص محیط اقتصادی، محیط رقابتی، منابع مالی، حمایت مدیران ارشد و تکنولوژی با اهمیت‌ترین عوامل اقتضایی مؤثر بر استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت هستند.



شکل ۴- ضرایب مسیر در مدل معادلات ساختاری

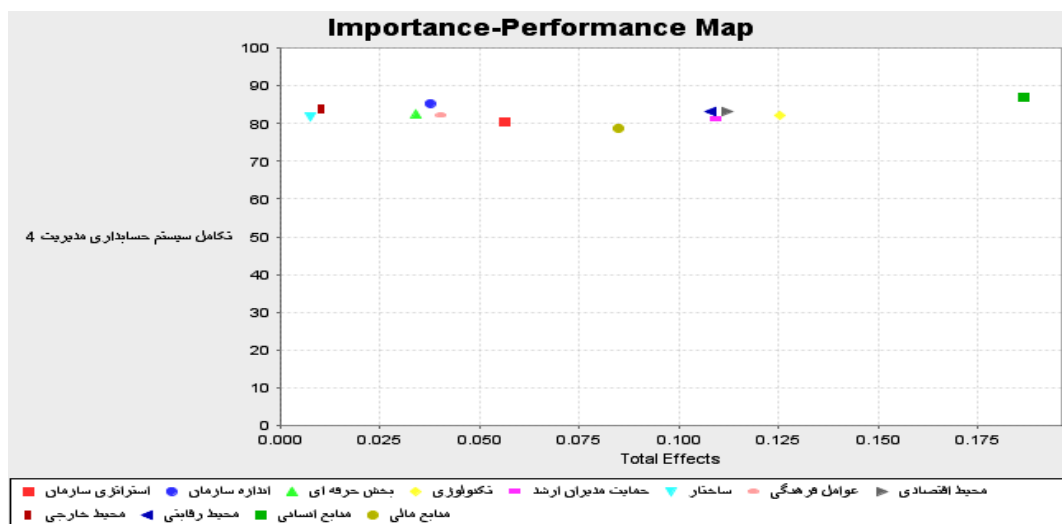


شکل ۵- آزمون معنی‌داری ضرایب مسیر در مدل معادلات ساختاری

نگاره ۷- خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	مسیر در مدل	ضریب مسیر	آماره t	p-value	نتیجه
اول	محیط خارجی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۰۹۸	۳/۲۳۷	۰/۰۲۲	تأیید فرضیه
دوم	محیط اقتصادی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۱۱۶	۲/۲۶۱	۰/۰۰۳	تأیید فرضیه
سوم	محیط رقابتی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۱۲۰	۴/۹۱۹	۰/۰۰۴	تأیید فرضیه
چهارم	عوامل فرهنگی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۰۵۸	۱/۷۷۷	۰/۰۷۶	رد فرضیه
پنجم	بخش حرفه‌ای -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۰۴۸	۰/۸۲۸	۰/۴۴۹	رد فرضیه
ششم	ساختار سازمانی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۰۰۹	۰/۲۸۸	۰/۷۸۵	رد فرضیه

فرضیه	مسیر در مدل	ضریب مسیر	آماره t	p-value	نتیجه
هفتم	تکنولوژی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۱۷۳	۲/۲۱۵	۰/۰۰۸	تأیید فرضیه
هشتم	استراتژی سازمان -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۱۰۳	۴/۴۳۴	۰/۰۰۷	تأیید فرضیه
نهم	اندازه سازمان -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۰۴۵	۱/۳۶۴	۰/۲۳۱	رد فرضیه
دهم	حمایت مدیران ارشد -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۱۴۱	۲/۲۴۱	۰/۰۰۵	تأیید فرضیه
یازدهم	منابع مالی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۱۱۷	۳/۷۶۴	۰/۰۱۳	تأیید فرضیه
دوازدهم	منابع انسانی -> تکامل سیستم حسابداری مدیریت ۴	۰/۲۱۴	۲/۸۷۸	۰/۰۳۵	تأیید فرضیه



شکل ۶- ماتریس اهمیت - عملکرد

### ۶- نتیجه‌گیری

افزایش روزافزون هزینه‌های تولید و محدودیت دسترسی به منابع موجب تغییر در بافت و ترکیب هزینه‌ها شد به گونه‌ای که شرکت‌ها دیگر حاضر نیستند، بابت فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده هزینه‌ای متحمل شوند و درصد حذف آنان و خلق فعالیت‌های با ارزش گام بر می‌دارند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶). استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه می‌تواند زمینه خلق ارزش را فراهم نماید مشروط بر آنکه به عوامل محیطی داخل و بیرون سازمان توجه شود. لذا در این پژوهش با ارائه رویکردی اقتضایی، در پی ارزیابی اثر عوامل اقتضایی شناسایی شده بر استفاده از گزارش‌های حسابداران مدیریت جهت خلق ارزش از طریق استفاده اثربخش از منابع بودیم. نتایج برازش مدل پژوهش حاکی از تاثیر مثبت و معنادار ۸ فاکتور اقتضایی محیط رقابتی؛ محیط خارجی؛ محیط اقتصادی؛ ساختار سازمانی؛ تکنولوژی؛ استراتژی تجاری؛ منابع مالی و منابع انسانی و تاثیر غیرمعنادار ۴ فاکتور اقتضایی عامل فرهنگی، بخش حرفه‌ای، ساختار سازمانی و اندازه شرکت است بر بکارگیری ابزارهای مرحله چهارم تکامل حسابداری مدیریت می‌باشد. خلاصه نتایج برازش مدل به شرح نگاره (۷) ارائه شده

است. در حمایت از نتایج پژوهش استدلال‌های زیر مطرح می‌شود:

تناسب بین عدم اطمینان محیطی و سیستم حسابداری مدیریت پیشرفته، موجب پذیرش تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت می‌شود. استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت منجر به حذف فعالیت‌های فاقد ارزش و جایگزینی آنان با فعالیت‌های دارای ارزش افزوده می‌شود (آجیلاد ۲۰۱۰). مشتریان حاضر به تحمیل هیچ هزینه‌ای برای فعالیت‌های فاقد ارزش نیستند لذا وجود بازار رقابتی سالم، از یک جهت مکانیزم جایگزین برای اطمینان از عملکرد خوب است و از جهت دیگر ضرورت بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت برای خلق ارزش را توجیه می‌کند (شوآرز و همکاران ۲۰۰۷).

شایستگی‌های حرفه‌ای و تخصصی کارکنان کلیدی و توزیع دقیق مسئولیت‌ها بین آنان به عنوان سرمایه انسانی، پذیرش و بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت را آسان‌تر می‌کند و بهبود عملکرد شرکت از طریق خلق ارزش را توجیه پذیر می‌کند (تایلس، ۲۰۰۲). تحقق این امر مستلزم توجه به فاکتور منابع مالی نیز هست چرا که پذیرش تکنیک‌های جدید حسابداری بدون صرف هزینه‌های پیاده‌سازی و اجرا میسر

نمی‌شود. فعالیت‌های مربوط به تحقیق و توسعه در راستای تولید محصولی جدید یا بهبود کیفیت محصولات قدیم و کاهش هزینه‌های عملیاتی انجام می‌گیرد، در نتیجه منافع حاصل از این فعالیت‌ها تنها به دوره جاری محدود نیست و به دوره‌های آتی تسری می‌یابد (لاورنس ۲۰۱۱).

استراتژی شرکت در واقع این مسئله را بیان می‌کند که چگونه یک واحد تجاری می‌تواند برای خودش، از طریق تمایز محصولات با سایر رقبای، مزیت رقابتی ایجاد کند. استراتژی شرکت موجبات پایداری در عملکرد را میسر می‌سازد اما دستیابی به این امر در گرو بهره‌گیری از فرصت‌ها و استفاده حداکثری از ابزارهای موجود است. تلاش در جهت تحقق اهداف ضرورت پذیرش تکنیک‌های جدید حسابداری مدیریت را توجیه می‌کند. پذیرش ابزارهای نوین حسابداری مدیریت منجر به تغییر در بافت و ترکیب هزینه‌ها می‌شود به گونه‌ای که فعالیت‌های فاقد ارزش حذف می‌شود (راجیو و همکاران ۲۰۱۴). در یک نظام حاکمیت شرکتی قوی، حسابداران مدیریت به مشابه مشاوران استراتژیک مدیران در نظر گرفته می‌شوند به گونه‌ای که گزارشات ارائه شده آنان به طور گسترده توسط مدیران استفاده می‌شود، این امر منجر به بهبود اثربخشی استفاده از منابع و خلق فعالیت‌های دارای ارزش می‌شود (کمال، ۲۰۱۵). لیبی و واتر هاوس (۱۹۹۶) بیان کردند که اندازه سازمانی، تغییرات در سیستم حسابداری مدیریت را پیش‌بینی نمی‌کند و بنابراین هیچ رابطه‌ای بین اندازه سازمانی و تعداد تغییرات وجود ندارد. اندازه بزرگ مانعی برای نوآوری است زیرا سازمان‌های بزرگ معمولاً رسمی‌تر هستند و رفتار مدیران استانداردتر است، سکون بسیار بالاست و تعهد مدیریت به نوآوری کمتر است در نتیجه فعالیت‌های با ارزش افزوده بالا در آنان کمتر رخ می‌دهد.

همیشه نوسانات سیستم اقتصادی و تحریم‌های اقتصادی روند عادی شرکت را مختل نمی‌کنند، بلکه کمبود منابع و امکانات ممکن است زمینه ساز نوآوری شود و از این طریق عملکرد شرکت بهبود یابد (دیانتی دیلمی ۱۳۹۱، رهنمای رودپشتی ۱۳۹۶). در نهایت، میزان آموزش، یادگیری، تایید صلاحیت و نظام حاکم بر حسابداران می‌تواند میزان اتکای مدیران به گزارش‌های تهیه شده توسط آنان را افزایش دهد و اطلاعات منتشر شده توسط آنان برای تصمیم‌گیری‌های شرکت بکار گرفته شود به گونه‌ای که فعالیت‌های با ارزش افزوده جایگزین فعالیت‌های فاقد ارزش شود (کیرک، ۱۹۸۴).

شرکت‌های غیرمتمرکز نسبت به شرکت‌های متمرکز، رویه‌های حسابداری مدیریت خیره‌تر را راحت‌تر می‌پذیرند تا به آنها در برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری مناسب کمک کند

تا در انتخاب بین راهکارهای مختلف بهترین تصمیم را بگیرند و استفاده اثر بخشی از منابع خود داشته باشند و فعالیت‌های فاقد ارزش را که منجر به اتلاف منابع می‌شود حذف کنند (عبدالقادر و لاتر، ۲۰۰۶). نتایج پژوهش با این موضوع همخوانی ندارد. همچنین امکان پذیرش ابزارهای نوین حسابداری مدیریت در سازمان‌های با قدرت ریسک پذیر بالا، کنترل‌های حرفه‌ای‌تر، انعطاف پذیرتر و با شفافیت بالا، بیشتر از سازمان‌های با کنترل قانونی، محافظه کار و یکنواخت است. در این سازمان‌ها فعالیت و تلاش بیشتر است در نتیجه امکان خلق فعالیت‌های با ارزش افزوده بالا بیشتر می‌شود و عملکرد شرکت بهبود می‌یابد (دیانتی دیلمی و اعتمادی ۱۳۸۷). که با نتایج تحقیق در تضاد است.

تحلیل ماتریس اهمیت-عملکرد نشان می‌دهد حاکی از آن است که ۶ عامل محیط اقتصادی، محیط رقابتی، تکنولوژی، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی اهمیت عملکرد مساعدی در بین شرکت‌ها داشته‌اند. توجه ویژه شرکت‌ها به این عوامل سنگ بنای خلق ارزش و استفاده اثربخش از منابع است. توجه به فاکتورهای همچون قدرت رقابت در بازار، بهره‌گیری از تکنولوژی‌های مدرن، راه‌های تبدیل تهدیدهای اقتصادی به فرصت، تخصیص بودجه برای مقاصد تحقیق و توسعه، درک عدم اطمینان محیطی و سازگاری با آن، بکارگیری افراد حرفه‌ای و استفاده مناسب از شایستگی‌های آنان و تشکیل ساختار حاکمیت شرکتی قوی در شرکت‌ها رمز دستیابی به خلق ارزش مضاعف در فعالیت‌ها و اثربخشی موثر در استفاده از منابع است. که این نتیجه در راستای یافته‌های (شوآرز و همکاران ۲۰۰۷، رودو للیارت ۲۰۰۲، دیانتی دیلمی ۱۳۹۱) است.

#### فهرست منابع

- \* اعتمادی، حسین و زهرادیانتی دیلمی، (۱۳۸۷). بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد، مدیران، پژوهش‌های مدیریت در ایران؛ دوره ۱۳، شماره ۴، ۳۵-۶۰.
- \* خداداد کاشی، فرهاد؛ زراء نژاد، منصوری 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 ۱۳، شماره ۴، ۱-۲۵.
- \* حساس یگانه، یحیی و زهرا دیانتی دیلمی، ابرهیم نوروزیگی (۱۳۹۰). "بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله حسابداری مدیریت، دوره ۴، شماره ۸، ۱-۱۸.



- among Malaysian Listed Companies. *Managerial Auditing Journal*, No. 25, 526-552.
- \* Abugalia, M. (2011). The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies. <http://eprints, hud.ac>.
- \* Ajibolade S. (2010). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and companies performance in Nigeri. *International journal of the academic research*, No.2.195-201.
- \* Arpan, J. S & Radebaugh, L.H. (1985). *International Accounting and Multinational Enterprises*. 2<sup>nd</sup>. Edition, Wiley.
- \* Badertscher, B., Daniel, A., Colling. W., Tomas, Z. (2012). Discretionary accounting choices and the predictive ability of accruals with respect to future cash flows. *Journal of Accounting and Economics*, No.53, 330-352.
- \* Balsam, S., Fernando, G. & Tripathy, A. (2011). The Impact of Firm Strategy on Performance Measures Used in Executive Compensation. *Journal of Business Research*, No.64, 187-193.
- \* Bartol, K.M. Martin, D.C. Tein, M.H. & Matthews, G.W. (1995). *Management: A Pacific Rim Focus*, Sydney: McGraw-Hill Book Company.
- \* Bergh, D. & Lawless, M. (1998). Portfolio restructuring and limits to hierarchical governance: The effects of environmental uncertainty and diversification strategy. *Organization Science*, No. 9(1), 87-102.
- \* Chenhall, R.H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, No.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.
- \* Firer, S., Williams, M. (2003). Intellectual capital and traditional measure corporate performance. *Journal of intellectual capital*, No. 4(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.
- \* Hadianm, M., Mohammadzade, A., Imani, A., Golestani, M. (2009). Analysis and Unit Cost Estimation of Services Using Step-Down Method in Fatemeh Hospital of Semnan University of Medical Sciences-2006 Iran, *Journal of Health Administration*, No,12(37), 39-48.
- \* Haldma, T., Lääts, K. (2002). Influencing Contingencies on Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies. Tartu University.
- \* Hofstede, G. (2001). *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions, and organizations across nations* (2nd).
- \* Kamal, S. (2015). Historical Evolution of Management Accounting. *The Cost and Management*, No.4(43), 12-19.
- \* داوری، علی؛ آرش رضازاده (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، پیاپی ۳۳، ۴۹-۶۵.
- \* دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۱). "تاثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت شرکت‌های 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 تحریم‌های اقتصادی بر چسبندگی هزینه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، *مجله بررسی‌های 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.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). "دایره المعارف نظریه شناسی و نظریه پردازی در حسابداری مدیریت"، جلد ۱ و ۲، چاپ اول، انتشارات ترمه، ۱۳۹۶، تهران، ایران.
- \* طالبی، بهمن و جمال بحری ثالث (۱۳۹۷). "بررسی ارتباط بین اجزای سیستم حسابداری مدیریت، ابهام، عدم تمرکز و عملکرد مدیران شرکت‌های تولیدی شهرستان بناب"، *مجله حسابداری مدیریت*، دوره ۱۱، شماره ۳۶، ۱۵-۳۰.
- \* عرب مازار یزدی، محمد؛ ناصری، احمد؛ نکوئی زاده، مریم و امیر مرادی. (۱۳۹۶). "بررسی تاثیر انعطاف‌پذیری سیستم اطلاعاتی حسابداری بر عملکرد شرکت با رویکرد قابلیت‌های پویا"، *مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۲۴، شماره ۲، ۲۲۱-۲۴۲.
- \* ویکراماسینگ، دانتور؛ آلاواتاج، چاندانا. (۱۳۹۷). "تحولات در حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ دوم، ترجمه رضوان حجازی، محمد حیدری و اکبر کنعانی، انتشارات ترمه، تهران، ایران.
- \* Abdel-Kader, M., Robert, L., IFAC, S. (2006). *Conception Of The Evolution Of Management Accounting: A Research Note*. *Advances In Management Accounting*, No. 15, 229-247.
- \* Abdullah, S.N., Mohamad, Y., Mohamad, N. (2010). *Financial Restatements and Corporate Governance*

- \* Khandwalla, P. (1972). The Effect of Different Types of Competition Controls. *Journal of Accounting Research*, No.10(2), 275-285.
- \* Kirk, D. (1984). Standards and other requisites of professionalism. *The Saxe Lectures in Accounting at Baruch College The City University of New York*.
- \* Laitinen, E. (2001). Management Accounting Change in Small Technology Companies: towards a mathematical model of the technology firm. *Management Accounting*, No.12, 507-541.
- \* Leventis, S., Weetman, P. & Caramanis, C. (2011). Agency Costs and Product Market Competition: The Case of Audit Pricing in Greece. *The British Accounting Review*, 43, 112-119.
- \* Merchant, K. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior & performance. *The Accounting Review*, No.56, 813-829.
- \* Rajiv, D. B., Raj, M. & Arindam, T. (2014). Does a Differentiation Strategy Lead to More Sustainable Financial Performance than a Cost Leadership Strategy?. *Management Decision*, 52(5), 872-896.
- \* Schwarze, F., Wüllenweber, K., Hackethal, A. (2007). Drivers of and barriers to management accounting change. *Management Accounting Research*, No.2, 1-46.
- \* Soobaroyen, T. (2008). The Effectiveness Of Management Accounting Systems. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 187-219.
- \* Tayles, M., Richard, H., Saudah, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance; Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability*, No. 20, 522-523.
- \* Teng, M. & Li, Ch. (2011). Product Market Competition, Board Structure and Disclosure Quality. *Frontiers of Business Research in China*, No. 5(2), 291-316.
- \* Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, No. 3(6), 125-133.
- \* 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*, No.27(1), 123-143.
- \* Wang, J. Y. (2010). Product Market Competition and Audit Fees. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1697685>.
- \* Wallace, R. & Gernon, H. (1995). International Accounting Research: A Review of its Ecology. *Contending Theories and Methodologies*, *Accounting Literature Journal*, No.14, 54-106.