

## تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران

هنگامه مقدس پور

دکتری حسابداری دانشگاه تهران  
h\_moghadaspour@yahoo.com

علی ابراهیمی کردلر

دکتری حسابداری دانشگاه تهران

تاریخ دریافت: ۹۲/۸/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۲/۱۲/۱۸

### چکیده

بحث کلی تئوری اقتضایی، این است که یک فرم و شکل جهانی یا ایده آل برای سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد. شرایط و موقعیت های خاص، بهترین انتخاب سیستم را در آن موقعیت دیکته می نماید. در این پژوهش با توجه به تئوری اقتضایی به دنبال شناخت عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران هستیم. بدین منظور با بررسی عمیق ادبیات موضوع به استخراج عوامل اثرگذار بر توسعه حسابداری مدیریت در کشورهای دیگر پرداخته شد. سپس با مصاحبه با اساتید دانشگاه که در حوزه حسابداری مدیریت فعالیت اجرایی، مشاوره ای و یا تحقیقاتی داشته اند، مدیران مالی و کارشناسان ارشد واحدهای حسابداری مدیریت، عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت منبعت از ادبیات موضوع از صاحب نظران مورد پرسش قرار گرفت. با بهره گیری از نتایج بدست آمده (ادبیات پژوهش و نظرات صاحب نظران)، مدلی که بیانگر عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت باشد طراحی گردید و در مصاحبه ای نیمه ساختار یافته با صاحب نظران مورد بررسی قرار گرفت. در نهایت پرسشنامه ای که مشتمل بر عوامل درونی و بیرونی مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت باشد طراحی گردید و بین صاحب نظران توزیع شد تا مدل ارائه شده تبیین گردد.

چهار دسته عوامل بر "توسعه حسابداری مدیریت در ایران" شناسایی شدند که ترتیب آنها از نظر رتبه بندی آنتروپی شانون به این شرح است: (۱) عوامل محیط کلان شامل عوامل قانونی - حقوقی، عوامل تکنولوژیکی، سطح پاسخگویی، عوامل اقتصادی و عوامل فرهنگی؛ (۲) عوامل سازمانی شامل نه عامل به ترتیب اندازه سازمان، فرهنگ سازمانی، مالکیت خصوصی سازمان، منابع انسانی سازمان، مدیریت ارشد سازمان، منابع مالی سازمان، سطح دانش حسابداری مدیریت در سازمان، تکنولوژی در سازمان، ساختار سازمانی؛ و "ویژگیهای تکنیک های حسابداری مدیریت" که به همراه "عوامل سازمانی" هر دو در رتبه دوم قرار گرفتند شامل قابلیت مشاهده تکنیک، آزمون پذیری تکنیک، مزیت نسبی تکنیک، پیچیدگی تکنیک، قابلیت سازگاری تکنیک؛ (۳) عوامل محیط حرفه شامل وجود نرم افزارهای بومی حسابداری مدیریت، وجود انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت، وجود دوره های حسابداری مدیریت، وجود مجلات و کتب حسابداری مدیریت، وجود آئین رفتار حرفه ای حسابداری مدیریت.

"عوامل محیط کلان" و "عوامل محیط حرفه" به عنوان متغیرهای مستقل بر "عوامل سازمانی" تاثیر می گذارند و "عوامل سازمانی" به همراه "ویژگیهای تکنیک های حسابداری مدیریت" بر "توسعه حسابداری مدیریت" تاثیر گذار هستند و در نتیجه توسعه حسابداری مدیریت شاهد "بهبود فعالیت ها و فرایندهای بنگاه"، "قیمتگذاری صحیح تر محصول"، "بهبابی صحیح تر محصول" و... خواهیم بود که به اختصار به آنها "پیامدهای توسعه" گفته می شود.

**واژه های کلیدی:** حسابداری مدیریت، توسعه حسابداری مدیریت، تئوری اقتضایی، پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت.

## ۱- مقدمه

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

عباس زاده و بزاززاده (۱۳۸۸) معتقدند سیستم ها و رویه های بکار گرفته شده حسابداری مدیریت در بیشتر کشورهای در حال توسعه، برگرفته از سیستم ها و رویه های شکل گرفته در کشورهای توسعه یافته و منطبق با نیازهای استفاده کنندگان و رعایت اولویت های اطلاعاتی آنهاست. آنها بیان می کنند که حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه جدا از عوامل اقتصادی - اجتماعی نمی تواند بررسی شود.

در این راستا بعضی از محققان به بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر حسابداری و حسابداری مدیریت پرداخته اند. بل کوئی (۱۹۸۳) یکی از این افراد است که به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر حسابداری پرداخته و مبنای کار او، تئوری اقتضایی می باشد.

بحث کلی تئوری اقتضایی، این است که یک فرم و شکل جهانی یا ایده آل برای سیستم اطلاعاتی حسابداری وجود ندارد. شرایط و موقعیت های خاص، بهترین انتخاب سیستم را در آن موقعیت دیکته می نماید.

از طرفی تأثیر شرایط محیطی و عوامل مختلف مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت در کشورهای مختلف در همه زمان ها یکسان نمی باشد. چه بسا یک رویداد در یک کشور، فرصت محسوب می شود در حالیکه همان رویداد در کشور دیگر تهدید به حساب می آید. بنابراین برای هر کشور، شرایط محیطی خاص آن باید بررسی و تحلیل گردد. در نتیجه نمی توان یک راه حل یا مدل مشخصی را برای تمام کشورها ارائه نمود بلکه می توان با استفاده از روش های تحلیلی و منابع اطلاعاتی به شناسایی شرایط محیطی در هر کشور و بررسی جهت و ابعاد اثر عوامل و متغیرها بر توسعه حسابداری مدیریت پرداخت.

به طور خلاصه در این پژوهش به دنبال تحقق هدف اصلی و اهداف فرعی مرتبط با آن به شرح زیر می باشیم:

- طراحی مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران (منظور مدل مفهومی با رویکرد اقتضایی است)
- شناسایی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران
- اولویت بندی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تئوری اقتضایی در دهه های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ به عنوان یک گزینه درمقابل رویکرد تئوری های مدیریت کلاسیک وارد ادبیات مدیریت شد. قبل از آن، تئوری های مدیریت کلاسیک بعنوان بهترین روش برای مدیران برای رسیدن به عملیات سازمانی کارا مطرح بود (بارتول و همکاران ۱۹۹۵). به بیان ساده تئوری اقتضایی استدلال می کند که ساختار مدیریت مؤثر وابسته به شرایط است. از آنجایی که ریشه تئوری اقتضایی در ادبیات مدیریت و تئوری سازمان است، استفاده از این تئوری برای حسابداری و بویژه حسابداری مدیریت به کندی اتفاق افتاد.

بل کوئی (۱۹۸۳) یکی از افرادی است که به بررسی تأثیر عوامل محیطی بر حسابداری پرداخته و مبنای کار او، رویکرد اقتضایی می باشد. او بیان می کند که "جستجو برای یافتن رابطه بین شاخص های توسعه حسابداری و شاخص های توسعه اقتصادی، سیاسی و اجتماعی مستلزم ارائه یک تئوری اقتضایی برای حسابداری بین المللی می

جرون و والاس (۱۹۹۵) در بررسی تحقیقات حسابداری بین المللی، چشم اندازی از محیط شناسی حسابداری را ارائه می کنند. محیط را به ۵ بخش شامل بخش اجتماعی، بخش سازمانی، بخش حرفه ای، بخش اشخاص ذینفع، بخش حسابداری تقسیم می کند.

چن هال (۲۰۰۳) به بررسی تئوری اقتضایی از دیدگاه کارکردی می پردازد. دیدگاهی که فرض می کند سیستم های کنترل مدیریت ۲ جهت کمک به دستیابی به اهداف مطلوب سازمانی ایجاد شده اند. وی همچنین بیان می کند که سیستم حسابداری مدیریت مناسب به محیط خارجی، تکنولوژی، ساختار سازمانی، اندازه سازمان، استراتژی سازمان و فرهنگ ملی بستگی دارد.

با مطالعه ادبیات تحقیق به شناسایی عوامل اقتضایی شامل محیط خارجی، محیط اقتصادی، محیط رقابتی، عوامل فرهنگی، بخش حرفه ای، ساختار سازمانی، تکنولوژی، استراتژی سازمانی، اندازه سازمانی، حمایت مدیران ارشد، منابع مالی و منابع انسانی پرداخته شد که در این قسمت به تشریح مطالعات انجام شده در خصوص هر کدام می پردازیم.

باشد. "او عوامل موثر بر توسعه حسابداری را به سه دسته متغیرهای محیط سیاسی، محیط اقتصادی و محیط جغرافیایی طبقه بندی می کند. محیط سیاسی شامل حقوق سیاسی، آزادی های شهروندی و سیستم سیاسی است؛ محیط اقتصادی شامل سیستم اقتصادی، تولید ناخالص ملی سرانه، نرخ رشد درآمد ملی، نسبت مخارج دولت به تولید ناخالص ملی، و نسبت صادرات کالا و خدمات به تولید ناخالص ملی می باشد؛ و محیط جغرافیایی شامل جمعیت است که این سه دسته متغیر بر توسعه حسابداری و کفایت گزارشگری و افشاء در یک کشور تاثیر می گذارند.

چویکارت (۱۹۸۵) کاربرد تئوری اقتضایی را به عنوان چارچوبی برای تحقیقات حسابداری بین المللی شناسایی می نماید. او بیان می کند که تفاوت محیط ملی کشورها، منعکس کننده شرایط داخلی و خارجی تاثیر گذار بر نوع نیازهای اطلاعات حسابداری در کشورها می باشد. وی متغیرهای محیطی را برای یک مدل اقتضایی شامل متغیرهای آموزشی، متغیرهای اقتصادی، متغیرهای سیاسی - حقوقی، متغیرهای اجتماعی برمی شمارد.

## محیط خارجی

### نگاره (۱) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - محیط خارجی

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
از اولین کسانی بودند که در توسعه تئوری اقتضایی مشارکت کردند. با مقایسه تعدادی از سازمان های کارآ پیش نهاد کردند که با رجوع به تفاوت های موجود در محیط های خارجی این سازمان ها، تفاوت های موجود در حالت های داخلی و فرایندهای آنها را می توان درک کرد. آنها استدلال کردند که گزارشات مالی و شیوه های افشاء <sup>۴</sup> را می توان بعنوان پیامد فرایند تصمیم داخلی یک نهاد در نظر گرفت. این مطلب بدین معنی است که تغییر در محیطی که شرکت در آن فعالیت می کند، منجر به تصمیمات متفاوت در زمینه روش های بهینه گزارشگری و سطوح افشاء خواهد شد.	(۱۹۶۷)	لارنس و لورش <sup>۳</sup>
برداشت دیگری از تئوری اقتضایی را ارائه نمود. وی بیان کرد که محیط، یکی از مهم ترین منابع عدم اطمینان برای سازمان ها می باشد و وجود تفاوت هایی در آن منجر به تفاوت های زیاد در سازمان ها می شود.	(۱۹۶۷)	تامسون
سه ویژگی عمده محیط (پویایی، عدم یکنواختی و خصومت) و روابط آنها با سیستم های حسابداری را شناسایی کردند. آنها استدلال نمودند که سطح بالای پویایی (یا نرخ تغییر) مستلزم گزارش های مکرر همراه با داده های غیرمالی بیشتر است تا اطلاعاتی را در زمینه اقدامات رقبا، موارد مرتبط با مصرف کنندگان و عوامل جمعیت شناختی برای مدیران فراهم آورد. آنها با در نظر گرفتن عدم یکنواختی محیط بیان می کنند که با افزایش عدم یکنواختی محیط، نیاز به یک سیستم حسابداری غیرمتمرکزتر با مراکز مسئولیت نیمه مستقل بیشتر می شود. آنها همچنین با توجه به خصمانه بودن بازار استدلال می کنند که خصومت یا ناشی از اقدامات تهدیدکننده رقباست یا ناشی از کمیاب شدن منابع محدود بخاطر اعتصابات، مقررات دولتی یا کاهش حجم اعتبار می باشد. آنها ادعا نمودند که با افزایش خصومت، سیستم اطلاعات حسابداری پیچیده تری مورد نیاز است تا اطلاعات	(۱۹۷۶)	گوردون و میلر

محققان	تاریخ پژوهش	توضیحات
		غیرمالي مربوط به تهديد‌های اساسی را در خود جای دهد.
اوتلی	(۱۹۷۸)	تأثیر محیط های مختلف پیش روی مدیران واحدها در یک شرکت منفرد را مورد بررسی قرار داد. او نتیجه گیری نمود که مدیران ارشد، اطلاعات بودجه را در محیط های «خشک و محکم» در مقایسه با محیط های «لیبرال» به روش های کاملاً متفاوتی استفاده می کنند.
گوردون و نارایانان	(۱۹۸۴)	به این نتیجه رسیدند که هم سیستم های اطلاعاتی و هم ساختارهای سازمانی تابعی از محیط هستند. آنها دریافتند که سازمان ها در هنگامی که محیط دارای عدم قطعیت بیشتری باشد، نوعی ساختار اطلاعاتی ارگانیک تر ایجاد می کنند که مستلزم اطلاعات خارجی و غیرمالي بیشتری هست.
ریبرن و ریبرن	(۱۹۹۱)	جنبه های مختلف عدم قطعیت محیط من جمله غیرقابل پیش بینی بودن روابط ورودی- خروجی را تحت عنوان یک متغیر اقتضایی مورد بررسی قرار دادند. استدلال آنها این بود که هر چه عدم قطعیت محیطی بیشتر باشد، تهیه اهداف رضایت بخشی که بتواند مبنایی برای ارزیابی عملکرد باشد دشوارتر خواهد بود.
اینگ فان	(۱۹۹۸)	به بررسی عوامل موثر بر انتقال مدیریت غربی به کشور چین پرداخته است. یکی از عوامل محدود کننده انتقال دانش مدیریت به کشور چین، عوامل محیطی بودند. عوامل محیطی به نظر او دربرگیرنده بی ثباتی سیاسی، عدم اطمینان اقتصادی، باز بودن فضای جامعه و عدم وجود زیر ساخت های مدیریت می باشد.
چن هال	(۲۰۰۳)	استدلال می کند که محیط خارجی، متغیر قدرتمندی است که شالوده و اساس پژوهشات اقتضایی را تشکیل می دهد. وی عنوان می کند که «عدم قطعیت»، بُعدی از محیط می باشد که به طور گسترده ای مورد پژوهش قرار گرفته و سیستم های کنترل مدیریت رسمی تر و مکانیکی تر در شرایط عدم قطعیت تمایل دارند اطلاعات ناقصی ارائه دهند و برای غلبه بر غیرقابل پیش بینی بودن، نیازمند فرمول بندی مجدد سریع هستند.
جولی و آدری	(۲۰۰۷)	استدلال می کنند که شرکت ها از طرف دولت، سهامداران و اجتماع تحت فشارند تا رکوردهای زیست محیطی خود را بهبود بخشند و در عین حال به اهداف سودآوری خود نیز دست یابند. به موازاتی که موضوعات زیست محیطی بیش از پیش بر عملکرد بنگاه تأثیر می گذارند، سیستم های حسابداری مدیریت نیز بایستی نهادی شوند.
عبدالقادر و لوتر <sup>۶</sup>	(۲۰۰۸)	به بررسی تأثیر مجموعه ای از متغیرهای اقتضایی بالقوه بر روی رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های انتخاب شده از انگلیس پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر عدم اطمینان محیطی می باشد.

## محیط اقتصادی

### نگاره (۲) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - محیط اقتصادی

محققان	تاریخ پژوهش	توضیحات
لووی ۷	(۱۹۶۷)	خاطر نشان میکند که توسعه حسابداری از منظر بررسی تاریخی، یک فرایند تکاملی در ارتباط و وابسته به توسعه اقتصادی بوده است.
الیوت و همکاران ۸	(۱۹۶۸)	بیان می کنند که وظیفه اجتماعی حسابداری برای اندازه گیری و انتقال داده های اقتصادی را میتوان به عنوان عامل تشویق کننده و تحریک کننده فرایند توسعه در نظر گرفت.
آرپان و رادا باگ ۹	(۱۹۸۵)	بیان نمودند که عوامل اقتصادی، مهم ترین عامل توسعه حسابداری و گزارشگری میباشد.
دوپینگ و سالتر ۱۰	(۱۹۹۵)	معتقد بودند که بصورت تئوریک، توسعه اقتصادی بیشتر وابسته به سطح بالای افشاء و رویه های گزارشگری است. در کشورهای دارای سطح توسعه اقتصادی کم، فعالیت های اقتصادی بسیار کم بوده و در نتیجه حرفه حسابداری توسعه نیافته است. هر چه اقتصاد بیشتر توسعه پیدا میکند نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه گیری و انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت تر می شود.

## محیط رقابتی

### نگاره (۳) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - محیط رقابتی

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
وی بیان می کند که انواع مختلف رقابت (مثلاً رقابت در زمینه قیمت، بازاریابی و محصول) تأثیرات بسیار متفاوتی بر استفاده از اطلاعات حسابداری در شرکت های تولیدی داشت. هر چه رقابت بیشتر باشد، نیاز به کنترل هزینه ها بیشتر خواهد بود. خاندوالا بین رقابت و استفاده از کنترل های مدیریتی پیشرفته، همبستگی مثبتی را یافت.	(۱۹۷۲)	خاندوالا
به بررسی عوامل اقتضایی موثر بر رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی استونی پرداختند. عوامل اقتضایی به دو گروه اصلی تقسیم می شوند: عوامل بیرونی و درونی. عوامل بیرونی (محیطی) هم بر ویژگی های داخلی سازمان و هم بر رویه های حسابداری مدیریت آن تاثیر می گذارد. برای مثال رقابت خیلی شدید بر انتخاب استراتژی، ساختار سازمانی، و همچنین به کارگیری مدیریت و کنترل بهای تمام شده مناسب تاثیر می گذارد.	(۲۰۰۲)	هالدا و لاتس ۱۱
به بررسی عواملی که باعث تغییر حسابداری مدیریت در مالزی می شود پرداختند. آنها با توجه به ادبیات پژوهش، عوامل برون سازمانی را به عنوان یکی از محرک های تغییر در حسابداری مدیریت معرفی کردند. بازار رقابتی از دیرباز به عنوان عامل مهم تاثیرگذار بر روی سیستم های اطلاعاتی داخلی، شناخته شده است.	(۲۰۰۸)	سوزانا سلیمان و الیزا راملی
در پژوهشی با عنوان "تغییر حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی محلی و خارجی در مالزی" نشان داد تغییر در رقابت در طراحی استراتژی های مناسب و سیستم های کنترلی در سازمان ها تاثیر بسزایی دارد و باعث می شود استراتژی ها را به سمت تطابق با تکنولوژی های پیشرفته تولیدی سوق دهد که در این حالت، سیستم های حسابداری مدیریت سنتی جهت برآورده نمودن نیازهای اطلاعاتی مدیران کفایت نمی کنند.	(۲۰۰۹)	ایزا
به بررسی حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی در شرکت های تولیدی مالزی پرداختند. نتایج این پژوهش تایید نمود که صنایع تولیدی مالزی با افزایش قابل توجهی در فضای رقابتی در طی ۵ سال گذشته مواجه بوده اند. نتایج حاکی از وجود رابطه مثبت معنی داری بین رویه های حسابداری مدیریت با محیط رقابتی بود.	(۲۰۱۰)	توان مات، اسمیت و دجاجادیکرتا
در پژوهش در ۴۵ شرکت تولیدی پاکستان نشان داد که میزان رقابت بر استفاده از ارزش افزوده اقتصادی (از تکنیک های پیشرفته حسابداری مدیریت) تاثیر می گذارد.	(۲۰۱۱)	سید مقبول الرحمان

## عوامل فرهنگی

### نگاره (۴) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - عوامل فرهنگی

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
فرض می نماید که فرهنگ بر تصمیمات مربوط به نحوه افشاء توسط مدیران خصوصاً در دقت و کفایت افشاء اثر میگذارد. او با مقایسه فرهنگ در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه و درک تفاوت آنها بیان میکند که سیستم های حسابداری کشورهای توسعه یافته، قابل تعمیم به کشورهای در حال توسعه نیست.	(۱۹۷۵)	جگی
روش های افشاء برخی از شرکت های آمریکایی و ژاپنی که از اصول پذیرفته شده آمریکا استفاده میکنند را بررسی کرد و دریافت که نحوه افشاء در شرکت های ژاپنی متفاوت از شرکت های آمریکایی می باشد. این بیانگر آن است که حسابداری، فقط یک ابزار تکنیکی نیست بلکه عوامل فرهنگی و سیاسی در فهم تفاوت ها در سیستم های حسابداری و صورت های مالی کشورهای مختلف مهم است.	(۱۹۸۴)	چوی و همکاران
در مطالعه سیر تاریخی توسعه حسابداری در ژاپن با استفاده از رویکرد سیستم های اجتماعی، نقش فرهنگ را خیلی مهم بیان نمود و بیان کرد که توسعه حسابداری مانند هر فرایند اجتماعی دیگر از فرهنگ ملی و محیط سازمانی نظیر هنجارها و ارزش های سیستمی و رفتار و تعامل متقابل گروه ها و سیستم ها با یکدیگر تاثیر می پذیرد.	(۱۹۸۶)	مک کینون
یکی از اولین افرادی بود که روی اهمیت فرهنگ در مدیریت کار نمود و فرهنگ را بصورت برنامه ریزی جامع که یک عضو گروه را از دیگری متمایز میکند تعریف نمود. او فرهنگ را بصورت چارچوبی از معانی، مفاهیم اجتماعی، ارزش ها، اعتقادات و نمادها تعریف نمود و تفاوت گروه های مختلف را با استفاده از مفاهیم نمادها، قهرمان ها، عقاید و ارزش ها توضیح داد.	(۱۹۸۸) - (۱۹۹۱)	هافستد

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
او یک چارچوب تئوریک برای رابطه حسابداری و فرهنگ ارائه کرد که میتواند اثر فرهنگ بر ارزش های حسابداری و تغییرات آن را توضیح دهد. مدل گری، اولین گام در جهت فهمیدن تاثیر فرهنگ بر حسابداری بود که به عملیاتی کردن روابط بین فرهنگ، ارزش های حسابداری و روش ها و رویه های حسابداری کمک نمود و چارچوبی را فراهم نمود که در آن نتایج تجربی قابل تحلیل و آزمون بودند.	(۱۹۸۸)	گری
مدل های قبلی توسعه حسابداری که بوسیله چویکارت ۱۲ (۱۹۸۵)، مک کینون (۱۹۸۶)، گری (۱۹۸۸) و رایسون ۱۳ (۱۹۹۱) پیشنهاد شده بود را در یک مدل ادغام کردند که در آن به توسعه حسابداری در هر کشور بعنوان یک تاثیر متقابل پیچیده بین محیط خارجی، ساختار نهادی (سازمانی) و فرهنگ نگریسته می شد. نتایج اولین گام در آزمایش تجربی این مدل توسعه حسابداری نشان داد که هر سه عامل در کمک به ایجاد تنوع حسابداری اهمیت داشتند.	(۱۹۹۵)	دوپینگ و سالتر
با پیشنهاد یک تئوری در مورد واقعیت رابطه فرهنگ و حسابداری، سعی در یافتن رابطه بین فرهنگ و حسابداری نمود. وی بیان نمود که فرهنگ بر ساختار و رفتارهای کلان سازمانی، محیط حسابداری، وظایف و غیره دیکته میشود. بر اساس نظریات وی، فرهنگ نقش مهمی در سازمان در فهم حسابداری دارد.	۱۹۹۴ و (۱۹۸۹)	بل کویی
با بکارگیری تکنیک های رگرسیون خطی بر روی بانک اطلاعاتی ۲۷ کشور، مدارکی مبنی بر تاثیر فرهنگ بر افشاء حسابداری را ارائه کردند؛ آنها با تمرکز بر بعد پنهان کاری و شفافیت که توسط گری شناخته شده بود عامل افشاء را بررسی نمودند. آنها برای مشخص کردن رابطه بین پنهان کاری و رویه های افشاء اطلاعات حسابداری از شماری از ارقام اطلاعات مالی و غیر مالی اجباری و داوطلبانه که بصورت عمومی توسط شرکت ها افشا شده بود استفاده کردند.	(۱۹۹۵)	گری و وینت
او به این نتیجه رسید که فرهنگ محلی بر روند افشاء شرکت های محلی تاثیر مهمی دارد ولی شرکت های فعال در بازارهای بین المللی دارای رویه های افشاء بیشتر نسبت به آنچه مطابق با فرهنگ محلی آنها انتظار می رفت بودند که دلیل آن می تواند جذب سرمایه های بین المللی باشد.	(۱۹۹۶)	زارسکی
بیان می کنند که تفاوت افراد در اولویت دادن به فرهنگ های سازمانی مختلف، ناشی از تفاوت های قابل تفسیر در ویژگی های شخصیتی آنهاست. آنها نتیجه گیری می کنند که هنگامی که سازمان ها از صنایع متجانس و همانند بوده و بنابراین اندازه، ساختار، سطح بلوغ تکنولوژیکی، ترکیب کارکنان، تقاضاهای نظارتی و تمایلات فرهنگ های درون آنها مشابه باشد، فرهنگ های آنها نیز تمایل پیدا می کنند که مشابه هم شوند. برعکس، فرهنگ های شرکت های غیرمتجانس کمتر شبیه هم می شود.	(۱۹۹۱)	اوریلی و همکاران
به بررسی عوامل موثر بر انتقال مدیریت غربی به کشور چین پرداخته است. از عوامل محدود کننده انتقال دانش، عوامل فرهنگی و رفتاری شناسایی شدند. زبان و عوامل فرهنگی در عدم انتقال دانش تاثیر گذار هستند.	(۱۹۹۸)	اینگ فان
به بررسی تاثیر فرهنگ ملی بر شیوه های حسابداری مدیریت می پردازد تا تفاوت های بین شیوه های مدیریت حسابداری ایالات متحده و آلمان را تشریح کند. وی استدلال می کند که هنگام مقایسه این دو کشور، «اجتناب از عدم قطعیت» یکی از تفاوت های فرهنگی کلیدی می باشد. او همچنین تأکید می کند که عوامل فرهنگ ملی، بخشی از ملاحظات هزینه - منفعت هستند که بایستی در ورای تمامی تصمیمات حسابداری مدیریت وجود داشته باشند.	(۲۰۰۶)	ماکارتور
تاثیر ساختار سازمانی بر طراحی و استفاده از یک تکنیک از سیستم های کنترل مدیریت یعنی سیستم های سنجش عملکرد ۱۴ را مورد بررسی قرار می دهد. وی استدلال می کند که فرهنگ یک عامل همه جا حاضر است که بر تمام جنبه های سازمانی تاثیر می گذارد. نتیجه پژوهش نشان می دهد که شرکت هایی که به انعطاف پذیری بیشتر از کنترل، ارزش قابل هستند دارای سنجه های عملکرد متنوع در سیستم سنجش عملکرد خود هستند.	(۲۰۰۶)	هنری
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) می باشد.	(۲۰۰۷)	ژو مین ۱۵

## بخش حرفه ای

### نگاره (۵) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - بخش حرفه ای

نتیجه	تاریخ پژوهش	محققان
بخش حرفه ای بر نحوه آموزش، یادگیری، تایید صلاحیت و نظام حاکم بر حسابداران و حسابرسان و همچنین فرهنگ و آیین رفتار حرفه ای دلالت دارد. در کشورهایی که خود نظمی حرفه ای وجود دارد معمولاً زمانی که این خودنظمی تهدید می شود حرفه حسابداری دچار بحران می شود.	(۱۹۸۴)	کیرک ۱۶
بر خلاف تعداد زیاد مطالعات انجام گرفته در خصوص ویژگی های روانشناسی افراد در حرفه حسابداری نظیر عقاید، سیستم های ارزشی، صفات و خصوصیات و پیش فرض ها در ارتباط با رفتار و عملکرد حسابرسان به عنوان افراد حرفه ای و در ارتباط با سایر افراد، ادبیات حسابداری بین المللی از مطالعات و تئوری های مربوط به سازماندهی موسسات حرفه ای تهی می باشد.	(۱۹۸۰)	فریز و همکاران ۱۷
	(۱۹۸۳)	تامکینز و گراوز ۱۸
	(۱۹۸۳)	عبدل الخلیق و آجینکیا ۱۹
	(۱۹۸۸)	بل کوئی و چان ۲۰
	(۱۹۸۸)	چوا ۲۱
بیان میکنند که در یک دوره زمانی که تهدیدات در مورد سیستم خود نظمی حرفه افزایش یافته، تعداد استانداردهای حسابداری در آمریکا افزایش یافته است.	(۱۹۹۱)	بایینگتون و ساتون ۲۲

## ساختار سازمانی

### نگاره (۶) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - ساختار سازمانی

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
ساختار سازمانی را تحت عنوان «سطح متمرکز بودن استقلال تصمیم گیری» تعریف کرده اند. آنها استدلال می کنند که تمرکز زدایی، مسئولیت بیشتری را در خصوص فعالیت های برنامه ریزی و کنترل برای مدیران فراهم آورده و اطلاعات بیشتری را در دسترس آنها قرار می دهد که در دسترس سایر اعضای سازمان نیست.	(۱۹۸۶)	چن هال و موریس
استدلال می کنند که ساختار سازمانی، شکل قدرتمندی از کنترل است. آنها اضافه می کنند که با رویکرد اقتضایی برای طراحی سیستم های کنترل، رابطه متقابل بین ساختار سازمانی و کنترل های مدیریت بایستی مدنظر قرار گیرد. با این حال، اشکال مختلف ساختار سازمانی نیازمند فراهم شدن انواع مختلفی از اطلاعات حسابداری است تا آنها را قادر سازد به طور مؤثری کار کنند.	(۱۹۹۰)	امانول و همکاران
به بررسی عوامل موثر بر انتقال مدیریت غربی به کشور چین پرداخته است. از عوامل محدود کننده انتقال دانش مدیریت غربی به کشور چین، عوامل سازمانی شناسایی شدند. عوامل سازمانی اشاره به ساختار نامناسب سازمان ها دارد.	(۱۹۹۸)	اینگ فان
تغییر ساختار سازمانی مانند تغییرات در سطح تمرکز و ساختار افقی را به عنوان عوامل دخیل در تغییر حسابداری مدیریت شناسایی نمودند.	(۱۹۷۵) (۱۹۹۹)	برنز وواترهاوس برنز و همکاران
ساختار سازمانی را بدین صورت تعریف می کند: «تعیین رسمی نقش های مختلف اعضای سازمان یا وظایف گروه ها به گونه ای که تضمین شود که فعالیت ها انجام می گیرد». وی همچنین اضافه می کند که تنظیم ساختار بر کارایی وظایف، انگیزه افراد، جریان اطلاعات و سیستم های کنترل تأثیر می گذارد و می تواند به شکل گیری آینده سازمان کمک کند.	(۲۰۰۳)	چن هال
به بررسی تأثیر مجموعه ای از متغیرهای اقتضایی بالقوه بر روی رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های انتخاب شده از انگلیس پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر تمرکز زدایی و ساختار غیر متمرکز می باشد.	(۲۰۰۸)	عبدالقادر و لوتر
به بررسی حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی در شرکت های تولیدی مالزی پرداختند. نتایج حاکی از افزایش استفاده از ساختارهای سازمانی هموار تر و رویه های حسابداری مدیریت می باشد. میان رویه های حسابداری مدیریت با ساختار سازمان ها رابطه مثبت معنی داری وجود دارد. جهت دستیابی به اثربخشی حداکثر، عناصر سازمانی مانند ساختار، استراتژی و رویه های حسابداری مدیریت می بایست به شکل همزمان تغییر پیدا کنند.	(۲۰۱۰)	توان مات، اسمیت و دجاجادیکرتا
در پژوهشی با عنوان "تأثیر استراتژی، ساختار و نوآوری های فنی واحد تجاری بر تغییر در سیستم های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری: یک مطالعه تجربی" درصد بود به آزمون فرضیه هایی بپردازد مبنی بر اینکه ساختار واحد تجاری بر تغییرات در یک سیستم حسابداری مدیریت و کنترل ۲۴ تأثیر می گذارد. تغییر در سیستم های حسابداری مدیریت و کنترل با درخواست از مدیران برای برآورد تعداد تغییراتی که	(۲۰۱۰)	وربیتن ۲۳

محققان	تاریخ پژوهش	توضیحات
		در طی یک دوره زمانی دو ساله در سیستم حسابداری مدیریت و کنترل واحد تجاری آنها رخ داده است، مورد ارزیابی قرار گرفت. این پژوهش با استفاده از داده های پیمایشی مربوط به ۶۱ نفر از مدیران واحدهای تجاری در هلندپیشنهاد می کند که ساختار واحد تجاری بر تغییر در مؤلفه های خاص سیستم حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری تأثیر می گذارند.

## تکنولوژی

## نگاره (۷) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - تکنولوژی

محققان	تاریخ پژوهش	توضیحات
تامسون	(۱۹۶۷)	بیان کرد که تکنولوژی، یکی از مهم ترین منابع عدم اطمینان برای سازمان ها می باشد و وجود تفاوت هایی در ابعاد آن، منجر به تفاوت های زیاد در سازمان ها می شود.
اوتلی	(۱۹۸۰)	بیان می کند که تکنولوژی تولید، ساده ترین و قدیمی ترین فاکتور اقتضایی است که در حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گرفته است. او به کار ورد وارد در ۱۹۶۵ ارجاع می کند که بین انواع مختلف تکنیک های تولیداز قبیل تولید یک واحد، دسته های کوچک، دسته های بزرگ، تولید انبوه و تولید فرایندی تمایز قایل می شود. بیان می کند تکنولوژی تولید، عاملی است که مدت ها بعنوان عامل تأثیرگذار بر طراحی سیستم های حسابداری داخلی شناخته می شده است.
چن هال	(۲۰۰۳)	تکنولوژی را تحت عنوان نحوه انجام فرایندهای کاری سازمان تعریف کرده و سخت افزار، مواد خام، افراد، نرم افزار و دانش را در این طرحواره می گنجانند. تکنولوژی تولید تأثیر مهمی بر نوع اطلاعات حسابداری که بایستی برای یک عملکرد موثر ارائه شوند، دارد.
کوب و همکاران	(۱۹۹۵)	به این نتیجه رسیدند که تکنولوژی اطلاعات ۲۵ باعث تغییر حسابداری مدیریت می شود.
لوتر و لانگدمن	(۲۰۰۱)	مشخص نمودند که پیشرفت در تکنولوژی اطلاعات به عنوان عاملی است که بیشترین ارزش را در بین عوامل تغییر حسابداری مدیریت داراست.
لیتینن	(۲۰۰۱)	مشخص نمود که شرکت های در حال تغییر، خود را مدیون در دسترس بودن نرم افزارهای جدید مناسب می دانند که یک عامل تسریع کننده مهم بوده است.
هلیبر و همکاران	(۲۰۰۲)	بیان نمودند که تکنولوژی اطلاعات باعث تغییر حسابداری مدیریت می شود.
هالدا و لاتس	(۲۰۰۲)	به بررسی عوامل اقتضایی موثر بر رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی استونی پرداختند. عوامل اقتضایی به دو گروه اصلی تقسیم می شوند: عوامل بیرونی و درونی. تکنولوژی از عوامل اقتضایی درونی موثر بر رویه های حسابداری مدیریت می باشد.
تری	(۲۰۰۳)	بیان کرد که توسعه تجارت الکترونیکی می تواند باعث ایجاد نیاز به اصلاح رویه های حسابداری مدیریت شود.
شوارز، وولن وبر و هکتال ۲۶	(نوامبر ۲۰۰۷)	به بررسی عوامل موثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه و چگونگی تأثیر آنها بر نگرش و یا قصد تغییر حسابداری مدیریت پرداختند. آنها مطالعه خود را در ۱۶۱ بانک آلمانی زبان انجام دادند و دریافتند که یکی از محرک های تغییر حسابداری مدیریت، پشتیبانی تکنولوژی اطلاعات می باشد.
سوزانا سلیمان و الیزا راملی	(۲۰۰۸)	به بررسی عواملی که باعث تغییر حسابداری مدیریت در مالزی می شود پرداختند. معرفی تکنولوژی های مدرن تولید به تغییر در تکنیک های بهایابی محصول میانجامد. امکاناتی که توسط نرم افزارهای جدید به وجود می آید و منجر به پذیرش بسته تکنیک های حسابداری مدیریت می گردد از این دست می باشد.
عبدالقادر و لوتر	(۲۰۰۸)	به بررسی تأثیر ویژگی های شرکت ها بر روی رویه های حسابداری مدیریت در انگلستان پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تأثیر پشتیبانی IT می باشد.



## استراتژی سازمان

### نگاره (۸) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - استراتژی سازمان

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
یک طبقه بندی از استراتژی های رقابتی ارائه می دهد که شامل رهبری هزینه، تمایز و استراتژی های رقابتی تمرکزی باشد. استراتژی های رقابتی در تحقیقات مربوط به طراحی حسابداری مدیریت به طور کم رنگی مورد توجه قرار گرفته است، علیرغم اینکه تفاوت در استراتژی رقابتی بایستی منجر به تفاوت در طراحی سیستم های برنامه ریزی و کنترل شود.	(۱۹۸۰)	پورتر
بیان نمودند که اگر یک سیستم کنترل، مسئول تضمین دستیابی به اهداف باشد، آنگاه توجه زیادی باید به ماهیت این اهداف که در استراتژی رقابتی تدوین شده اند شود.	(۱۹۹۵)	اشتون و دیگران
استدلال می کند که استراتژی رقابتی تشریح می کند که یک سازمان چگونه نحوه رقابت در بازار را انتخاب کرده و سعی می کند نسبت به رقبا به یک مزیت رقابتی دست یابد. در واقع افزایش رقابت، دو پیامد را سبب شده است. از یک طرف منجر به شکل گیری کارتل ها شده است که طی آن سازمان ها به طور غیررسمی با یکدیگر همکاری می کنند تا به ثبات بیشتری در بازار دست یابند. از طرف دیگر باعث تقویت شیوه های حسابداری مدیریت از قبیل بهایابی بر مبنای فعالیت و بهایابی هدف شده است که طی آن سازمان ها به دنبال ارجاع عملکرد خود به عملکرد رقبا خود هستند.	(۲۰۰۰)	دروری
به بررسی عوامل اقتضایی موثر بر رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی استونی پرداختند. عوامل اقتضایی به دو گروه اصلی تقسیم می شوند: عوامل بیرونی و درونی. عوامل اقتضایی درونی مانند استراتژی سازمان ها می باشد که بر رویه های حسابداری مدیریت موثر هستند.	(۲۰۰۲)	هالدها و لاتس
به بررسی تاثیر ویژگی های شرکت ها بر روی رویه های حسابداری مدیریت در انگلستان پرداختند. انتظارات آنها در خصوص ارتباط استراتژی رقابتی با سطح بلوغ حسابداری مدیریت مورد تایید قرار نگرفت.	(۲۰۰۸)	عبدالقادر و لوتر
به بررسی حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی در شرکت های تولیدی مالزی پرداختند. نتایج نشان داد که میان رویه های حسابداری مدیریت و استراتژی سازمان ها رابطه مثبت معنی داری وجود دارد.	(۲۰۱۰)	توان مات، اسمیت و دجاجادیکرتا
در پژوهشی با عنوان "تأثیر استراتژی، ساختار و نوآوری های فنی واحد تجاری بر تغییر در سیستم های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری: یک مطالعه تجربی" درصد بود به آزمون فرضیه هایی بپردازد مبنی بر اینکه استراتژی واحد تجاری بر تغییرات در یک سیستم حسابداری مدیریت و کنترل تأثیری گذارد. این پژوهش با استفاده از داده های پیمایشی مربوط به ۶۱ نفر از مدیران واحدهای تجاری در هلند، پیشنهاد می کند که استراتژی واحد تجاری بر تغییر در مؤلفه های خاص سیستم های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری تأثیر می گذارد.	(۲۰۱۰)	وربیتن

## اندازه سازمان

### نگاره (۹) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - اندازه سازمان

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
عنوان می کند که شرکت های بزرگ، شرکت هایی هستند که دارای خطوط متنوع محصول هستند، تکنیک های تولید انبوه را بکار می گیرند، دارای شعبات زیاد و استفاده بیشتر از کنترل های پیچیده و جمع آوری اطلاعات محیطی نظیر پیش بینی و تحقیقات بازار هستند.	(۱۹۷۲)	خاندوالا
دو نوع کنترل مرتبط با اندازه را شناسایی می کنند: کنترل «اجرایی ۲۷» با شرکت های بزرگ و کنترل «شخصی ومیان فردی ۲۸» با شرکت های کوچک. آنها عنوان می کنند که کنترل اجرایی دربرگیرنده تکنولوژی های پیچیده تر، روندهای گزارشگری رسمی تر، سطوح بالاتر متخصصان و قوانین مرتبط با کار می باشد.	(۱۹۷۵)	برنز و واترهاوس
اندازه را بعنوان جنبه ای از یک رویکرد چندمتغیره می داند. وی دریافت که شرکت های بزرگ تر تمایل دارند که از کنترل های اجرایی رسمی استفاده نسبتاً بیشتری کنند تا کنترل های میان فردی. نتایج نشان می دهند که در شرکت های بزرگ تر که تنوع و عدم تمرکز بیشتری در زمینه تصمیم گیری وجود دارد، مشارکت در بودجه بندی نیز بیشتر است.	(۱۹۸۱)	مرچنت
بیان می کند که اندازه یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر ساختار و فرایند یک سازمان است و اندازه بزرگ دارای مزایا و معایبی است. او عنوان می کند که اندازه بزرگ مانعی برای نوآوری است زیرا سازمان های بزرگ معمولاً رسمی تر هستند و رفتار مدیران استانداردتر است، سکون بسیار بالاست و تعهد مدیریت به نوآوری کمتر است. از	(۱۹۹۶)	دامن پور

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
طرف دیگر سازمان های کوچک، نوآورتر هستند زیرا آنها انعطاف پذیرترند، توانایی بیشتری برای انطباق و بهبود دارند و مشکلات کمتری در پذیرش و اجرای تغییرات از خود نشان می دهند.		
رابطه بین اندازه سازمان، مراحل چرخه حیات محصول، موقعیت بازار، استفاده از کارت امتیازی متوازن و عملکرد سازمان را مورد بررسی قرار داده اند. نتایج حاکی از این است که شرکت های بزرگ تر استفاده بیشتری از کارت امتیازی متوازن می کنند.	(۲۰۰۰)	هاک و جیمز
به بررسی تاثیر ویژگی های شرکت ها بر روی رويه های حسابداری مدیریت در انگلستان پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تاثیر اندازه شرکت می باشد.	(۲۰۰۸)	عبدالقادر و لوتر
در پژوهش در ۴۵ شرکت تولیدی پاکستان نشان داد که اندازه شرکت، یک عامل مهم تاثیر گذار بر استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت می باشد.	(۲۰۱۱)	سید مقبول الرحمان

### حمایت مدیران ارشد

#### نگاره (۱۰) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - حمایت مدیران ارشد

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
نشان داد که چگونه تغییر در مالکیت سازمان پس از تحصیل / ادغام با طیف گسترده ای از استفاده از حسابداری مدیریت، همراه می شود. به عنوان مثال، یک شریک جدید با مالکیت بالا تلاش می کند تا روش های حسابداری مدیریت را وارد سیستم کند و یکنواختی آنها را برای گزارشگری عملکرد، بهبود بخشد.	(۱۹۸۵)	جونز
نشان دادند که افرادی مانند اعضای هیات مدیره و مدیر مالی می توانند بر تغییر حسابداری تاثیر گذار باشند و تصریح کردند که تغییر دادن این افراد، یک عامل تغییر بسیار مهم می باشد.	(۱۹۹۵)	کوب و همکاران
به بررسی عوامل موثر بر انتقال مدیریت غربی به کشور چین پرداخته است. از عوامل محدود کننده انتقال دانش مدیریت غربی به کشور چین، عوامل سازمانی شناسایی شدند. عوامل سازمانی اشاره به کمبود مدیران شایسته دارد.	(۲۰۰۱)	لوتر و لانگدن
بیان نمود که تغییر در نیازهای اطلاعاتی مدیریت یا تغییر در رهبران به عنوان عامل تسریع کننده برای شرکت ها در راستای اثرگذاری بر تغییر حسابداری مدیریت می باشد.	(۱۹۹۸)	اینگ فان
به بررسی عوامل موثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه و چگونگی تاثیر آنها بر نگرش و یا قصد تغییر حسابداری مدیریت پرداختند. آنها مطالعه خود را در ۱۶۱ بانک آلمانی زبان انجام دادند و دریافتند که یکی از محرک های تغییر حسابداری مدیریت، انتظارات هیات مدیره می باشد.	(۲۰۰۱)	لیتینن
به بررسی عواملی که باعث تغییر حسابداری مدیریت در مالزی می شود پرداختند. آنها بیان نمودند که سبک مدیریتی اتخاذ شده در درون سازمان می تواند ماهیت نیاز مدیران به مجموعه ای خاص از اطلاعات و نیاز به تغییر در محتوا و نحوه ای استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت را مشخص کند.	(نوامبر ۲۰۰۷)	شوآرز، وولن وبر و هکتال
	(۲۰۰۸)	سوزانا سلیمان و الیزا راملی

### منابع مالی

#### نگاره (۱۱) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - منابع مالی

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
تصمیم مدیر مبنی بر بهبود یک سیستم نه تنها به مزایای آن بلکه به هزینه ایجاد آن نیز بستگی دارد.	(۱۹۹۵)	نیکولاوو و همکاران
هزینه پیاده سازی و اجرا را به عنوان یک مانع در برابر پذیرش تکنیک های جدید حسابداری اعلام نمودند.	(۱۹۹۵)	یاکووا و دورویلر
تعدادی از شرکت های دارای بودجه های ناچیز برای تغییرات حسابداری مدیریت و عدم تمایل آنها به تغییر را شناسایی نمود. اگر یک تغییر حسابداری، پرهزینه باشد می تواند رد شود.	(۲۰۰۱)	لیتینن
به بررسی عوامل موثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه و چگونگی تاثیر آنها بر نگرش و یا قصد تغییر حسابداری مدیریت پرداختند. آنها مطالعه خود را در ۱۶۱ بانک آلمانی زبان انجام دادند و دریافتند که هزینه ها دارای تاثیر مهمی بر تغییر نگرش مدیران نسبت به تغییر حسابداری مدیریت نمی باشند.	(نوامبر ۲۰۰۷)	شوآرز، وولن وبر و هکتال

## نگاره (۱۲) - نتایج مطالعات انجام شده در خصوص عامل اقتضایی - منابع انسانی

توضیحات	تاریخ پژوهش	محققان
کارکنان حسابداری را به عنوان تسهیل کننده ای که بر توانایی تغییر حسابداری تاثیر می گذارد شناسایی کردند.	(۱۹۹۵)	کوب و همکاران
	(۱۹۹۰)	اینز و میچل
بیان نمود که دسترس بودن کارکنان به عنوان عامل تعیین کننده در تغییر حسابداری مدیریت می باشد.	(۱۹۹۱)	بارنی
نشان داد که بعضی شرکت ها از عدم دسترسی به کارکنان به عنوان یک عامل کاهش سرعت یاد می کنند اما تغییر حسابداری مدیریت به این دلیل غیر قابل اجتناب است.	(۲۰۰۱)	لیتینن
به بررسی عوامل موثر بر نگرش و قصد تغییر حسابداری مدیریت و بیان نحوه و چگونگی تاثیر آنها بر نگرش و یا قصد تغییر حسابداری مدیریت پرداختند. آنها مطالعه خود را در ۱۶۱ بانک آلمانی زبان انجام دادند و دریافتند که کارکنان دارای تاثیر مهمی بر تغییر نگرش مدیران نسبت به تغییر حسابداری مدیریت نیستند.	(نوامبر ۲۰۰۷)	شوآرز، وولن وبر و هکتال

جامعه قابل درک است، اما برخی دیگر پیچیده تراند و سرعت پذیرش آنها کندتر می باشد.

(۳) قابلیت سازگاری نوآوری، میزان هماهنگی یک نوآوری با ارزش های موجود، رویه های گذشته و نیازهای اتخاذ کنندگان بالقوه نوآوری است. ایده ای که با ارزش ها و هنجارهای سیستم اجتماعی سازگار نباشد، با سرعت کمتری نسبت به یک نوآوری سازگار، توسط استفاده کنندگان بالقوه پذیرفته می شود.

(۴) قابل مشاهده بودن؛ نتایج نوآوری برای دیگران قابل مشاهده باشد. هر چه قدر مشاهده نتایج برای دیگران ساده تر باشد، آنان بیشتر تمایل دارند تا نوآوری را بکار ببرند. این ویژگی در قالب قابلیت مشاهده مزایای نوآوری، سهولت گزارشگری نتایج نوآوری و اعتبار شرکت یا سازمان مجری نوآوری بیان شده است.

(۵) آزمون پذیری یعنی بتوانیم یک نوآوری را قبل از اجرای کامل آن، در سطح خطای قابل قبول بررسی کنیم. ایده های جدیدی که قابلیت آزمون پذیری دارند با سرعت بالاتری نسبت به آن هایی که این قابلیت را ندارند پذیرفته می شوند.

بنابراین با پذیرش حسابداری مدیریت به عنوان یک نوآوری، ویژگیهای آن می تواند بر توسعه آن به عنوان یک نوآوری تاثیر گذار باشد. همچنین فرایند نوآوری با پذیرش آن به اتمام نمی رسد بلکه یک نوآوری می بایست در سازمان نهادینه شود تا در بلندمدت مورد استفاده قرار گیرد. لذا پذیرش تکنیک های حسابداری مدیریت به منزله توسعه حسابداری مدیریت در سازمان ها نمی باشد بلکه

شایان ذکر است که شواهد موجود درباره اثر محیط اقتصادی بر توسعه حسابداری متفاوت میباشد برای مثال فرانک<sup>۲۹</sup> (۱۹۷۹)، نیر و فرانک<sup>۳۰</sup> (۱۹۸۰)، کوک و والاس<sup>۳۱</sup> (۱۹۹۰)، دوپینگ و سالتر (۱۹۹۵) و سالتر<sup>۳۲</sup> (۱۹۹۸) شواهدی را در زمینه تاثیر محیط اقتصادی بر توسعه حسابداری ارائه کردند. این در حالی است که بل کوئی (۱۹۸۳)، آدهی کاری و تندکار<sup>۳۳</sup> (۱۹۹۲) و ویلیامز<sup>۳۴</sup> (۱۹۹۹) در یافتن شواهدی که از تاثیر توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری حمایت کند ناکام ماندند.

به همراه مطالعه تحقیقات کشورهای دیگر در حوزه عوامل اقتضایی موثر بر توسعه حسابداری مدیریت بامفهوم نوآوری و مجموعه عوامل موثر بر توسعه نوآوری برخورد شد. نوآوری به معنی پذیرش ایده یا رفتاری که برای سازمانی که آن را می پذیرد، جدید می باشد (بولتون، ۱۹۹۳). تعریف دیگر نوآوری، اتخاذ یک ایده یا رفتار جدید در سازمان می باشد (دامن پور و گوپالاک ریشان، ۱۹۹۸). طبق نظر راجرز (۲۰۰۳) ویژگی های نوآوری شامل ۵ عامل زیر است:

(۱) مزیت نسبی یک نوآوری یعنی برتری یک نوآوری نسبت به ایده ای که جایگزین آن می شود. می توان گفت هر چه قدر درجه مزیت نسبی بالاتر باشد سرعت اتخاذ نوآوری هم افزایش می یابد.

(۲) پیچیدگی یک نوآوری را در قالب یادگیری و میزان سهولت پیاده سازی و اجرای آن بیان کرده اند. یعنی میزان دشواری یک نوآوری برای درک و استفاده از آن. برخی از نوآوری ها به راحتی توسط اکثریت

می بایست استفاده از تکنیک ها در سازمان ها نهادینه گردد همانطور که گوسلین (۱۹۹۷)، فرایند نوآوری هزینه یابی بر مبنای فعالیت رابه چهار مرحله متمایز تقسیم نمود (گروین، ۱۹۸۸؛ هاگ، ۱۹۸۰):

۱. پذیرش<sup>۳۵</sup>
۲. آماده سازی<sup>۳۶</sup>
۳. پیاده سازی<sup>۳۷</sup>
۴. نهادینه نمودن<sup>۳۸</sup>

«پذیرش» اولین مرحله در فرایند نوآوری است. در طی این مرحله، نیاز به تغییر، تشخیص داده می شود و سازمان تصمیم می گیرد که نوآوری را بپذیرد یا رد کند. هنگامی که تصمیم به پذیرش نوآوری اتخاذ گردید، سازمان باید زیرساخت های لازم برای پشتیبانی از نوآوری را توسعه دهد. این موضوع بیانگر مرحله «آماده سازی» می باشد. در طی فرایند آماده سازی، سازمان این فرصت را پیدا می کند که تصمیمات اتخاذ شده در مرحله «پذیرش» را مورد بررسی مجدد قرار دهد. فرایند پیاده سازی شامل معرفی نوآوری و ارزیابی تأثیرات آن است. تأثیر سیستم جدید بر متغیرهای کلیدی سازمانی باید پیش بینی شود و به عنوان بخشی از فرایند پیاده سازی مدیریت گردد. در طی آخرین مرحله (نهادینه نمودن)، نوآوری به عنوان بخشی از وظایف روزانه می شود. بنابراین می توان چنین گفت که می بایست در ابتدا تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت را پذیرفت و سپس نهادینه نمود.

در کشور ما در حوزه شناسایی عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت، مطالعات بسیار اندکی انجام شده است که در زیر به آنها اشاره می شود:

اعتمادی، دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۸۷) به بررسی فرهنگ، حسابداری مدیریت و عملکرد مدیریتی: مورد ایران پرداختند. به عقیده آنها بودجه بندی مشارکتی، یکی از ابزارهای موثر در کشورهای غربی می باشد. اما ممکن است ابزارهای کنترل مدیریتی در کل و بودجه بندی مشارکتی به طور خاص در محیط های دیگر، ناکارآمد باشد. نتیجه پژوهش حاکی از آن است که به کارگیری ابزارهای مدیریتی و تکنیک های توسعه یافته در کشورهای غربی جهت کارآمدن عملکرد مدیریت در ایران، مفید واقع نمی شود.

خدای پور و طالبی (۱۳۸۷) پژوهشی با عنوان "بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" انجام دادند. به دلیل الزامات بورس اوراق بهادار تهران، ۱۰۰٪ شرکت ها از تکنیک بودجه بندی بهره می برند. بیشترین کاربرد متعلق به تکنیک های بودجه بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و نقطه سر به سر بود. بودجه بندی، بهایابی بر مبنای فعالیت و تجزیه و تحلیل انحرافات، اثربخش ترین ابزارها از نظر جامعه آماری در مقطع زمانی پژوهش بودند. هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاست های مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت از مهم ترین موانع به کارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت شناخته شدند.

بهرامفر، خواجهی و ناظمی (۱۳۸۷) به شناسایی مشکلات توسعه حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی: بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. چهار عامل و مانع توسعه حسابداری مدیریت شناسایی شدند که عبارتند از: ۱) آشنایی کم مدیران با مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت ۲) عدم کفایت آموزش های این بخش در دانشگاه ها و سایر موسسات آموزشی جهت تربیت مدیران ۳) عدم ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم حسابداری و ۴) تغییرات مداوم رویه های اقتصادی. همچنین نتایج حاصل از یافته های پرسشنامه نشان داد که توسعه حسابداری مدیریت، فرایند موفقی در ایران نمی باشد.

مشایخی و نوروش (۱۳۸۴) به بررسی نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری پرداختند. این پژوهش با در نظر گرفتن دو هدف اصلی انجام گرفته است. اول اینکه مشخص شود آیا فاصله ای بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در حرفه وجود دارد یا نه، که این موضوع از طریق تعیین اهمیت مواردی که در برنامه درسی حسابداری مدیریت از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین در حرفه گنجانده می شود، انجام شده است. دوم این که مهارت ها و ویژگی های شخصیتی مهم برای فارغ التحصیلان حسابداری، باز هم از دیدگاه دانشگاهیان و

- عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران چیست؟
  - اولویت بندی عوامل شناسایی شده بر توسعه حسابداری مدیریت به چه صورت است؟
- همچنانکه در ادامه پژوهش مشاهده خواهد شد، فرضیاتی در فرآیند تحلیل مورد بررسی قرار گرفته است.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

از آنجا که پژوهش حاضر در پی درک عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت است و می خواهد برای دست زدن به اقدامات اصلاحی به خط مشی گذاران، رهنمودهایی را ارائه دهد یک پژوهش کاربردی محسوب می شود. از سوی دیگر با توجه به دانش افزایی و ارائه یک مدل اقتضایی جهت استفاده بیشتر از مفاهیم، روش ها و تکنیک های حسابداری مدیریت، این پژوهش جهت گیری توسعه ای نیز دارد. با توجه به جمع آوری داده ها از کتاب ها، مقالات، اسناد و مدارک، مصاحبه و پرسشنامه، این پژوهش در زمره پژوهش های کتابخانه ای و میدانی به شمار می رود. همچنین با توجه به بهره گیری از مصاحبه و پرسشنامه پژوهش حاضر در زمره پژوهش های کیفی و کمی به شمار می رود.

دوره زمانی انجام این پژوهش سال ۱۳۹۱-۱۳۹۰ می باشد. همچنین قلمرو مکانی تحقیق نیز محدود به اعضای هیات علمی رشته حسابداری دانشگاه های دولتی، مدیران مالی و کارشناسان ارشد واحد حسابداری مدیریت شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی گاز ایران، شرکت ملی پخش و پالایش فرآورده های نفتی ایران می باشد. به منظور گردآوری داده ها در این پژوهش، سه گام اصلی وجود دارد:

در گام اول به بررسی ادبیات موضوع پرداخته و ۱۶ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت شناسایی شدند. در گام دوم با استفاده از ادبیات موضوع و شناسایی عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت به مصاحبه با خبرگان پرداخته شد. با ۳۵ نفر (هشت نفر از اساتید دانشگاه که در حوزه حسابداری مدیریت فعالیت اجرایی، مشاوره ای و یا تحقیقاتی داشته اند، ۱۸ نفر از مدیران

شاغلین در حرفه، شناسایی و غربال شوند. نتایج پژوهش، حاکی از وجود فاصله بین دیدگاه های دو گروه مورد مطالعه در مورد مفاهیم و روش های پیشرفته حسابداری مدیریت و نیز برخی مهارت ها و ویژگی های مورد نیاز برای فارغ التحصیلان حسابداری که قصد ورود به مشاغل حسابداری مدیریت را دارند است.

توکلی محمدی (۱۳۸۴) پس از بررسی مدل های مختلف و براساس ترکیب مدل جرنوس و والاس با مدل مفهومی اقتضایی انجمن حسابداری امریکا، مدل اقتضایی را جهت بررسی عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در یک کشور پیشنهاد نمود. در این پژوهش در نهایت با توجه به رتبه های بدست آمده از آزمون فریدمن، چهار عامل محیطی برای توضیح تفاوت های مشاهده شده در توسعه حسابداری در طول زمان مورد استفاده قرار گرفت. این عوامل شامل توسعه اقتصادی، توسعه سیاسی، توسعه بازار سرمایه و میزان سرمایه گذاری بخش خصوصی است. یافته های به دست آمده از رگرسیون سری های زمانی و آزمون های آماری مشخص می کند که یک رابطه قوی بین عوامل محیطی و توسعه حسابداری در ایران وجود داشته و این رابطه ها در دوره مورد مطالعه متنوع و متفاوت بوده است. یافته های تجربی نشان می دهد که توسعه اقتصادی به صورت مثبت در ارتباط با توسعه حسابداری در ایران است.

دستگیر و عرب یارمحمدی (۱۳۸۲) با بررسی موانع سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که عدم امکان تعیین قیمت رقابتی، رایج نبودن طرز فکر مشتری مداری، فقدان روحیه کار گروهی، عدم استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و عدم استفاده از مهندسی ارزش، مانعی برای بکارگیری سیستم بهایابی هدف است.

#### ۳- فرضیات پژوهش

سوالات پژوهش با توجه به اهداف برشمرده به شرح زیر تعریف شده اند:

- با استفاده از چه چارچوبی می توان عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت را تبیین نمود؟

پیشایندها با توسعه حسابداری مدیریت؛ از ضریب همبستگی پیرسون، رگرسیون خطی، آزمون سوایل و روش چاو برای بررسی روابط بین عوامل در مدل های ارائه شده استفاده شده است.

### ۵- مدل پژوهش، متغیرهای آن و نحوه اندازه گیری

باتوجه به مدل مفهومی که از ادبیات پژوهش و مصاحبه منتج شده، متغیرهای زیر در نظر گرفته شده اند (نگاره (۱۳)).

الف. روایی (اعتبار) پرسشنامه

پرسشنامه تهیه شده به رویت اساتید راهنما و مشاورین و همچنین ۸ نفر از خبرگان آکادمیک و حرفه ای مرتبط رسید و با طرح دیدگاه های آنها، افزودن گزینه های جدید، تغییر در اصول نگارش و مفهوم برخی از پرسش ها، روایی نمادی ۳۹ (ظاهری) حاصل شد.

ب. پایایی (قابلیت اعتماد) پرسشنامه

پایایی پژوهش با توزیع پرسشنامه و با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده و پایایی بالای آن مورد تایید قرار گرفته است.

ج. پایایی مصاحبه

سازگاری یافته های پژوهش یا به عبارتی پایایی مصاحبه در مراحل چون موقعیت مصاحبه، نسخه برداری و تحلیل حاصل شده است.

د. روایی مصاحبه

اعتبار برای هر کدام از مراحل هفت گانه پژوهش (انتخاب موضوع، طراحی، مصاحبه، نسخه برداری، تحلیل، تایید و گزارش دهی) مورد توجه قرار گرفته تا نتایج بدست آمده، موثق و قابل اتکاء باشند.

### نگاره (۱۳) متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	متغیرهای مورد سنجش	تعداد سوالات
۱	عوامل سازمانی	مدیریت ارشد	۴
۲		منابع انسانی	۲
۳		ساختار سازمانی	۶
۴		تکنولوژی	۳
۵		استراتژی سازمان	۲
۶		منابع مالی	۳
۷		اندازه سازمان	۳

مالی ونه نفر از کارشناسان واحدهای حسابداری مدیریت) که با روش گلوله برفی هدمند نمونه گیری شده اند مصاحبه شد و عوامل موثر بر توسعه از دید آنها (۱۹ عامل) شناسایی شدند. سپس با توجه به عدم تناسب این عوامل از دیدگاه کلان و خرد با مراجعه مجدد به صاحب نظران، به طبقه بندی آنها پرداخته شد و چهار طبقه اصلی عوامل موثر بر توسعه شناسایی شدند که شاخص های سنجش هر یک از این چهار طبقه اصلی با توجه به مجموعه عوامل شناسایی شده از ادبیات پژوهش و از مصاحبه، مشخص گردید و سپس با استفاده از نتایج مصاحبه اول، مدل اقتضایی توسعه حسابداری مدیریت در ایران طراحی گردید (مدل پیشنهادی).

در گام سوم براساس مدل مفهومی توسعه حسابداری مدیریت بدست آمده، پرسشنامه ای طراحی و بین ۵۰ نفر خبرگان آکادمیک و حرفه ای حوزه حسابداری مدیریت شامل اعضای هیات علمی رشته حسابداری دانشگاه های سراسری، مدیران مالی و کارشناسان ارشد این حوزه توزیع گردید که در نهایت ۴۰ پرسشنامه جمع آوری و تجزیه و تحلیل شد و با استفاده از رویکرد کمی و از طریق روش های آماری، از مدل تعدیلی جهت ارزیابی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران استفاده گردید (مدل نهایی).

نظر به اینکه این پژوهش، یک پژوهش توصیفی و کاربردی است؛ لذا برای جمع آوری اطلاعات از روش های بررسی اسناد و مطالعات کتابخانه ای، مصاحبه و پرسشنامه استفاده شده است.

پس از جمع آوری داده ها از منابع مورد نیاز در فاز تجزیه و تحلیل آماری از آمار توصیفی و آمار تحلیلی استفاده شده است. جهت تجزیه و تحلیل داده های کیفی مصاحبه از روش تحلیل تم استفاده شده است؛ به منظور تجزیه و تحلیل داده های حاصل از پرسشنامه از آزمون کولموگراف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن توزیع آماری سوالات؛ از آزمون T جهت تعیین میزان اهمیت هریک از عوامل موثر بر توسعه؛ از روش آنترپی شانون جهت بررسی اهمیت عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت و رتبه بندی آنها؛ از آزمون ضریب همبستگی پیرسون به منظور بررسی روابط میان عوامل هریک از

- ۷) ویژگی های نوآوری - قابلیت سازگاری  
 ۸) ویژگی های نوآوری - قابلیت مشاهده  
 ۹) ویژگی های نوآوری - آزمون پذیری  
 ۱۰) ویژگی های نوآوری - پیچیدگی  
 ۱۱) حمایت مدیران ارشد سازمان ها  
 ۱۲) منابع انسانی سازمان  
 ۱۳) ساختار سازمانی  
 ۱۴) استراتژی سازمان  
 ۱۵) اندازه سازمان  
 ۱۶) عوامل اقتصادی

این عوامل در سطح بلوغ سازمان در استفاده و بهره گیری از مفاهیم، روش ها و تکنیک های حسابداری مدیریت موثر هستند. پس از بررسی ادبیات پژوهش به منظور شناخت عمیق تر نسبت به عوامل اثرگذار بر توسعه حسابداری مدیریت در کشور، با هشت نفر از اساتید دانشگاه که در حوزه حسابداری مدیریت فعالیت اجرایی، مشاوره ای و یا تحقیقاتی داشته اند، ۱۸ نفر از مدیران مالی و نه نفر از کارشناسان ارشد واحدهای حسابداری مدیریت مصاحبه شد. خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان حرفه ای و آکادمیک در فرایند مصاحبه نیمه ساختاریافته در نگاره (۱۴) ارائه شده اند:

نگاره (۱۴). خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان حرفه ای و آکادمیک در فرایند مصاحبه نیمه ساختار یافته خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان حرفه ای

سن	درصد	سال های اشتغال در حرفه	درصد
۳۰-۳۹ سال	۱۱,۱۱	۵-۹ سال	۱۱,۱۱
۴۰-۴۹ سال	۲۵,۹۲	۱۰-۱۴ سال	۳,۷
۵۰-۵۹ سال	۶۲,۹۶	۱۵-۱۹ سال	۲۲,۲۲
بالتر از ۶۰ سال	۰	بالتر از ۲۰ سال	۶۲,۹۶

خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان آکادمیک

سن	درصد	سال های تدریس حسابداری مدیریت	درصد
۳۰-۳۹ سال	۱۲,۵	۵-۹ سال	۱۲,۵
۴۰-۴۹ سال	۵۰	۱۰-۱۴ سال	۲۵
۵۰-۵۹ سال	۳۷,۵	۱۵-۱۹ سال	۲۵
بالتر از ۶۰ سال	۰	بالتر از ۲۰ سال	۳۷,۵

ردیف	متغیر	متغیرهای مورد سنجش	تعداد سوالات
۸		سطح دانش حسابداری مدیریت	۲
۹		مالکیت خصوصی	۲
۱۰		فرهنگ سازمانی	۲
۱۱	عوامل محیط حرفه	وجود دوره های حسابداری مدیریت	۳
۱۲		چاپ مجلات و کتب حسابداری مدیریت	۳
۱۳		وجود انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت	۳
۱۴		وجود نرم افزارهای بومی حسابداری مدیریت	۳
۱۵		وجود آئین رفتار حرفه ای حسابداری مدیریت	۲
۱۶	ویژگی های تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت	مزیت نسبی تکنیک	۵
۱۷		قابلیت سازگاری تکنیک	۳
۱۸		پیچیدگی تکنیک	۳
۱۹		قابلیت مشاهده تکنیک	۳
۲۰		آزمون پذیری تکنیک	۲
۲۱	عوامل محیط کلان	عوامل قانونی - حقوقی	۴
۲۲		عوامل اقتصادی	۶
۲۳		عوامل فرهنگی	۷
۲۴		سطح پاسخگویی	۴
۲۵		عوامل تکنولوژی	۳
۲۶	توسعه حسابداری مدیریت	پذیرش	۱
۲۷		نهادینه سازی	۱
۲۸	پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت		۸
۹۸	سوال		۹۸

### ۳- نتایج پژوهش

عوامل اقتضایی موثر بر استفاده از مفاهیم، روش ها و تکنیک های حسابداری مدیریت را با مطالعه تحقیقات در کشورهای دیگر شناختیم؛ ۱۶ عامل اقتضایی شناخته شده به شرح زیر است:

- ۱) منابع مالی سازمان
- ۲) رقابت
- ۳) عوامل فرهنگی
- ۴) پشتیبانی IT
- ۵) محیط حرفه
- ۶) ویژگی های نوآوری - مزیت نسبی

در مصاحبه، عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت که از ادبیات موضوع استخراج شده بود، از صاحب‌نظران مورد پرسش قرار گرفت (پیمایشی). همچنین از آنان خواسته شد که سایر عوامل تاثیر گذار بر فرایند توسعه حسابداری مدیریت که در ادبیات به آن اشاره نشده است را بیان نمایند (اکتشافی).

نگاره تم که برگرفته از موارد مصاحبه شده می باشد در زیر ارائه شده است. مقوله‌های اشاره شده در نگاره (۱۵)، عواملی هستند که توسط صاحب‌نظران اشاره شده‌اند و در ادبیات پژوهش موجود نبوده‌اند (رویکرد اکتشافی).

#### نگاره (۱۵). نگاره تم کد گذاری شده

کد	عامل موثر بر اساس رویکرد اکتشافی
۱۰۰۱	میزان سرمایه گذاری بخش خصوصی
۱۰۰۲	میزان توسعه بازار سرمایه
۱۰۰۳	وجود عرضه کنندگان واجد شرایط در کشور در زمینه تکنولوژیهای مرتبط با تکنیک های حسابداری مدیریت
۱۰۰۴	تسهیل جریان اطلاعات درون سازمان
۱۰۰۵	برخورداری کشور از زیرساخت های فناوری با شرایط مناسب
۱۰۰۶	تسهیل جریان اطلاعات به بیرون سازمان ( ذینفعان و...)
۱۰۰۷	وجود دوره های آکادمیک و حرفه ای حسابداری مدیریت
۱۰۰۸	مطلوب بودن کیفیت و سرعت ارتباطات دوربرد در کشور
۱۰۰۹	حاکم بودن شایسته سالاری در کسب مناصب مدیریتی
۱۰۱۰	تفویض اختیار در استفاده و بهره برداری از منابع
۱۰۱۱	سطح دانش حسابداری مدیریت در سازمان ها
۱۰۱۲	وجود مجلات و کتب در زمینه حسابداری مدیریت
۱۰۱۳	وجود نرم افزارهای بومی حسابداری مدیریت
۱۰۱۴	وجود انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت
۱۰۱۵	سیستم حقوقی
۱۰۱۶	قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه کشور
۱۰۱۷	وجود نوسان در نرخ های بهره، تورم، نرخ های ارز و شاخص های بازار بورس
۱۰۱۸	وجود آئین رفتار حرفه ای حسابداری مدیریت
۱۰۱۹	مالکیت خصوصی سازمان ها

بعد از شناسایی عوامل بومی شده (خاص کشور ایران) تاثیر گذار بر توسعه حسابداری مدیریت، با مراجعه به صاحب‌نظران به طبقه بندی آنها پرداخته شد. به عنوان نمونه در ادبیات پژوهش به تاثیر فضای رقابتی بر توسعه اشاره شده بود و صاحب‌نظران نیز توسعه بازار سرمایه،

میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و وجود نوسان در نرخ های بهره، تورم، ارز را به مجموعه عوامل افزوده بودند. صاحب‌نظران به این نتیجه رسیدند که این چهار عامل، شاخص‌های سنجش عوامل اقتصادی هستند؛ بنابراین ذکر نمودند که عوامل اقتصادی بر توسعه حسابداری مدیریت موثر می باشند و شاخص‌های سنجش عوامل اقتصادی را فضای کسب و کار رقابتی، توسعه بازار سرمایه، میزان سرمایه گذاری بخش خصوصی و وجود نوسان در نرخ های بهره، تورم، ارز بیان نمودند.

پس از پایان این مرحله چهار طبقه اصلی عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت به شرح زیر شناسایی شدند که در واقع پیشایندهای فرایند توسعه هستند و در پی وقوع توسعه حسابداری مدیریت، شاهد پیامدهای توسعه خواهیم بود که از آنها به عنوان پسایند فرایند توسعه نام برده ایم. پس از ایجاد چهار طبقه اصلی برای عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت، به تعیین متغیرهای هر یک از عوامل پرداخته شد که در نهایت ۲۵ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت در قالب ۴ گروه اصلی فوق مشخص گردیدند:

۱) عوامل محیط کلان شامل ۵ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت

۲) عوامل سازمانی شامل ۱۰ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت

۳) عوامل محیط حرفه شامل ۵ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت

۴) عوامل مرتبط با ویژگیهای تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت شامل ۵ عامل

در مرحله بعدی به تعیین شاخصه های سنجش هر یک از این ۲۵ عامل موثر پرداخته شد و ۸۸ شاخص سنجش در نظر گرفته شد. همچنین با استفاده از نتایج این مصاحبه ها، مدلی که بیانگر عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران باشد طراحی گردید. این مدل پیشنهادی با نظر صاحب‌نظران در مصاحبه ای نیمه ساختار یافته تعدیل و اصلاح شد (مدل تعدیلی) ( شکل ۱).

بر اساس مدل پژوهش، اثرات همزمان محیط کلان، محیط حرفه و محیط درونی سازمان به همراه ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت مورد مطالعه قرار می

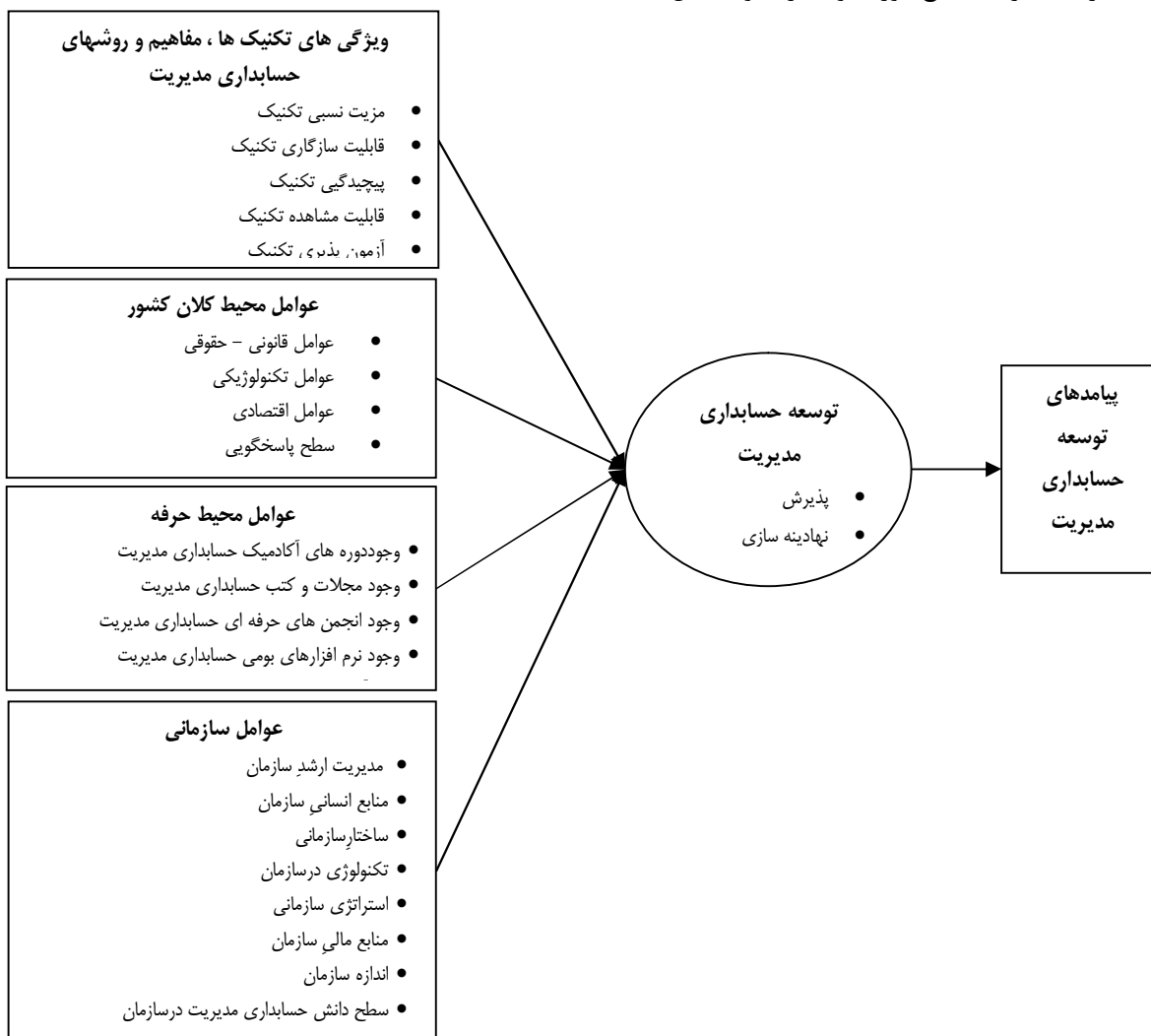


خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان آکادمیک و حرفه ای در تکمیل پرسشنامه به شرح نگاره (۱۶) می باشد. در این بخش به تحلیل نتایج آمار توصیفی مربوط به پرسشنامه پرداخته می شود. این تحلیل در خصوص آمار توصیفی مربوط به عوامل شناسایی شده در هر یک از ۴ گروه اصلی و همچنین در خصوص آمار توصیفی مربوط به شاخصه های سنجش هر یک از ۲۵ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت می باشد که به دلیل عدم امکان بیان تمام نتایج، به طور نمونه به ارائه نتیجه آمارتوصیفی عوامل محیط کلان (نگاره ۱۷) و سپس شاخصه های سنجش عوامل فرهنگی به عنوان یکی از عوامل محیط کلان (نگاره ۱۸) پرداخته شده است.

گیرد. این مدل حاکی از آن است که محیط کلان، محیط حرفه و محیط درونی سازمان به همراه ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت در کشور تاثیر می گذارند.

### تحلیل آماری بررسی مدل توسعه حسابداری مدیریت (رویکرد اقتضایی و بومی)

تصمیم گرفته شد نظر خواهی از سایر خبرگان درباره مدل مفهومی در قالب پرسشنامه صورت پذیرد. لذا پرسشنامه ای طراحی و بین ۵۰ نفر خبرگان آکادمیک و حرفه ای حوزه حسابداری مدیریت توزیع گردید که در نهایت ۴۰ پرسشنامه شامل ده نفر از خبرگان آکادمیک و ۳۰ نفر از مدیران مالی و کارشناسان ارشد حوزه حسابداری مدیریت جمع آوری و تجزیه و تحلیل شد.



شکل (۱). مدل پیشنهادی توسعه حسابداری مدیریت

## نگاره (۱۶) - خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان حرفه ای و آکادمیک

خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان حرفه ای		خصوصیات جمعیت شناختی خبرگان آکادمیک	
درصد	سن	درصد	سن
۱۰	۳۰-۳۹ سال	۳۰	۳۰-۳۹ سال
۲۳,۳	۴۰-۴۹ سال	۴۰	۴۰-۴۹ سال
۶۶,۶۷	۵۰-۵۹ سال	۳۰	۵۰-۵۹ سال
۰	بالتر از ۶۰ سال	۰	بالتر از ۶۰ سال
درصد	سال های اشتغال در حرفه	درصد	سال های تدریس حسابداری مدیریت
۱۰	۵-۹ سال	۳۰	۵-۹ سال
۳,۳۳	۱۰-۱۴ سال	۲۰	۱۰-۱۴ سال
۲۰	۱۵-۱۹ سال	۲۰	۱۵-۱۹ سال
۶۶,۶۷	بالتر از ۲۰ سال	۳۰	بالتر از ۲۰ سال

## نگاره (۱۷) آمار توصیفی مربوط به ۵ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت در گروه محیط کلان

متغیر	کمترین	بیشترین	میانگین اهمیت	انحراف معیار
عوامل فرهنگی	3.57	4.57	4.1071	.40114
عوامل اقتصادی	3.50	4.17	3.9375	.26604
سطح پاسخگویی	3.50	4.00	3.7813	.19764
عوامل تکنولوژیکی	3.33	3.67	3.5833	.14618
عوامل قانونی - حقوقی	2.75	3.50	3.1250	.31009

## نگاره (۱۸) آمار توصیفی مربوط به عوامل فرهنگی از گروه عوامل محیط کلان

سوالات	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
VAR21- وجود فرهنگ جمع گرایی	4	5	4.75	0.43853
VAR23 انجام فرایند بودجه بندی از پایین به بالا و مشارکت در فرایند بودجه بندی	4	5	4.75	0.43853
VAR18- اعتقاد به انجام ارزیابی عملکرد در کلیه سطوح	3	5	4.5	0.87706
VAR24- اهمیت سلسله مراتب	3	5	4.125	0.79057
VAR19- رهبری جامعه باقانون	4	4	4	0
VAR22- میزان اجتناب از عدم اطمینان	3	5	3.75	0.98058
VAR20- میزان محافظه کاری افراد جامعه	3	3	3	0

سوالات، اطمینان حاصل می‌شد. برای آزمون نرمال بودن توزیع، از آزمون کولوموگراف- اسمیرنوف استفاده شد. شایان توجه است سطح معنی‌داری کمتر از ۰,۰۵ شده است می‌توان نتیجه گرفت که توزیع آماری متغیرها، نرمال است.

**الف- بررسی میزان اهمیت هر یک از عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت بر مبنای آزمون T**

برای توصیف متغیرهایی که توزیع نرمال دارند برای رسیدن به نتیجه بهتر، از آزمون پارامتری T استفاده می‌شود. در آزمون T به بررسی تفاوت بین میانگین یک جامعه یا متغیر با یک مقدار ثابت، پرداخته می‌شود. برای این که بالابودن اهمیت بعد مورد نظر در جامعه هدف

همانطور که در نگاره ۱۸ مشاهده می‌شود "وجود فرهنگ جمع گرایی" دارای بیشترین اهمیت و "میزان محافظه کاری افراد جامعه" دارای کمترین اهمیت است. این تحلیل توصیفی در خصوص ۴ گروه اصلی عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت و سپس برای هر یک از ۲۵ عامل دسته بندی شده در این ۴ گروه اصلی در قالب ۲۹ جدول انجام شده است.

**بررسی آمار استنباطی****بررسی نرمال بودن توزیع**

به منظور انتخاب آزمون مناسب برای سنجش میزان اهمیت هر یک از گویه‌ها، ابتدا می‌باید از توزیع آماری

ب - ۲) موثرترین عامل توسعه حسابداری مدیریت از مجموعه عوامل محیط حرفه، " وجود نرم افزارهای بومی حسابداری مدیریت" می باشد.

ب - ۳) موثرترین عامل توسعه حسابداری مدیریت از مجموعه عوامل ویژگی های تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت، " قابلیت مشاهده تکنیک های حسابداری مدیریت" می باشد.

ب - ۴) موثرترین عامل توسعه حسابداری مدیریت از مجموعه عوامل سازمانی، " اندازه سازمان" می باشد.

ب - ۵) موثرترین گروه عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت طبق نگاره (۲۰)، " عوامل محیط کلان" می باشد. عوامل سازمانی به همراه عوامل مرتبط به ویژگیهای تکنیک ها در رتبه دوم و عوامل محیط حرفه در رتبه سوم قرار گرفتند.

#### نگاره (۲۰). نتایج روش آنتروپی شانون برای پیشایندها

رتبه	اجزای اصلی مدل	وزن درون هر عامل
۱	عوامل محیط کلان	0.26910268
۲	عوامل سازمانی	0.245015656
	ویژگی های تکنیک ها، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت	0.245015656
۳	عوامل محیط حرفه	0.240866

ب - ۶) مهم ترین پیامد توسعه حسابداری مدیریت، "بهبود فعالیت ها و فرایندهای بنگاه" می باشد.

#### ج- بررسی رابطه هر یک از ۲۵ عامل موثر با توسعه حسابداری مدیریت

به منظور بررسی روابط میان عوامل هر یک از پیشایندها با توسعه حسابداری مدیریت از آزمون ضریب همبستگی پیرسون استفاده می گردد. این آزمون امکانی را فراهم می آورد تا با لحاظ کردن سطح معنی داری (۰.۵) بتوان معنی دار بودن رابطه بین دو متغیر مورد بررسی قرار داد. با توجه به این که در این تحقیق از نرم افزار آماری PASW ۴۰ استفاده شده است و با عنایت به این که این نرم افزار پس از محاسبه ضریب همبستگی پیرسون، سطح معنی داری آن را ارائه می کند؛ هرگاه سطح معنی داری کمتر از ۰.۰۵ بوده است این نتیجه حاصل

استنباط شود، میانگین جامعه با مقدار میانه مقیاس طیف لیکرت یعنی (۳) مقایسه خواهد شد و چنانچه تفاوت مثبت باشد، بالا بودن اهمیت استنباط می گردد.

فرضیه های آزمون T درخصوص اهمیت متغیرها به شرح زیر طراحی شده است :

فرض صفر : میانگین اهمیت مولفه (متغیر مورد نظر) از نظر خبرگان برابر ۳ نمی باشد.

فرض مقابل : میانگین اهمیت مولفه (متغیر مورد نظر) از نظر خبرگان برابر ۳ می باشد.

در تمامی ۲۵ عامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت، سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد و حد بالا و پایین، هر دو مثبت هستند. بنابراین می توان نتیجه گرفت که اهمیت هر یک از عوامل، بالا می باشد و به عبارتی از عدد (۳) بیشتر است .

#### ب - بررسی اهمیت هر یک از عوامل موثر و رتبه بندی عوامل از طریق روش آنتروپی شانون

در ابتدا به تعیین وزن و رتبه بندی عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت که درون یک گروه قرار گرفته اند می پردازیم و سپس به رتبه بندی ۴ گروه اصلی عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت خواهیم پرداخت.

ب - ۱) موثرترین عامل توسعه حسابداری مدیریت از مجموعه عوامل محیط کلان برطبق نگاره (۱۹)، "عوامل قانونی - حقوقی" می باشد.

#### نگاره (۱۹). نتایج روش آنتروپی شانون برای عوامل محیط کلان

رتبه	اجزای عوامل محیط کلان	وزن درون هر عامل
۱	عوامل قانونی - حقوقی	0.204729
۲	عوامل تکنولوژیکی	0.203583
۳	سطح پاسخگویی	0.201784
۴	عوامل اقتصادی	0.198617
۵	عوامل فرهنگی	0.191287

باتوجه به تعداد زیاد جداول آماری، نتایج بدست آمده از روش آنتروپی شانون برای سایر گروه عوامل موثر بر توسعه در ادامه ارائه می شوند.

فرضیه مقابل: بین عوامل قانونی-حقوقی و توسعه حسابداری مدیریت رابطه همبستگی مثبت معنی دار وجود دارد.

سپس با محاسبه ضریب همبستگی پیرسون و سطح معنی داری به وجود یا عدم وجود رابطه همبستگی مذکور پی برده شد. درخصوص مثال فوق، ضریب همبستگی پیرسون ۰,۹۲۸ با سطح معنی داری ۰,۰۰۰ می باشد؛ لذا عوامل قانونی - حقوقی با توسعه حسابداری مدیریت رابطه همبستگی مثبت معنی دار با سطح اطمینان ۹۹٪ دارد. به عبارتی هرچقدر عوامل قانونی - حقوقی در کشور توسعه یابد، حسابداری مدیریت نیز توسعه یابد. نتایج مربوط به آزمون ۲۵ فرضیه، پیرسون، سطح معنی داری و سطح اطمینان و وجود یا عدم وجود رابطه همبستگی در نگاره (۲۱) ارائه شده است.

شده است که بین دو متغیر رابطه معناداری وجود دارد. چنانچه سطح معنی داری بزرگتر از ۰,۰۵ باشد عدم وجود رابطه معنی دار بین متغیرهای مورد نظر نتیجه می-شود. حال اگر ضریب همبستگی مثبت باشد، رابطه مثبت و در غیر این صورت رابطه منفی خواهد بود. چنانچه سطح معنی داری کمتر از ۰,۰۱ باشد یعنی با سطح اطمینان ۹۹٪ رابطه معنی داری وجود دارد.

درخصوص رابطه بین هریک از عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت با توسعه حسابداری مدیریت، فرضیه ای طراحی شده است که یک نمونه از آن به شرح زیر می باشد:

فرضیه صفر: بین عوامل قانونی- حقوقی و توسعه حسابداری مدیریت رابطه همبستگی مثبت معنی دار وجود ندارد.

نگاره (۲۱). نتایج مربوط به بررسی رابطه هریک از عوامل با توسعه حسابداری مدیریت

نتیجه	سطح اطمینان	سطح معنی داری	ضریب پیرسون	عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت	
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.928	قانونی - حقوقی	عوامل محیط کلان
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.965	اقتصادی	عوامل محیط کلان
رابطه همبستگی مثبت دارد	95%	0.03	0.344	فرهنگی	عوامل محیط کلان
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.945	سطح پاسخگویی	عوامل محیط کلان
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.97	تکنولوژیکی	عوامل محیط کلان
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.967	دوره های حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.974	مجلات و کتب حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.956	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.747	نرم افزارهای بومی حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.9	آئین رفتار حرفه ای حسابداران مدیریت	عوامل محیط حرفه
رابطه همبستگی مثبت دارد	95%	0.012	0.395	مزیت نسبی	ویژگی های تکنیک های ح م
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.778	قابلیت سازگاری	ویژگی های تکنیک های ح م
رابطه همبستگی منفی دارد	95%	0.040	-0.226	پیچیدگی	ویژگی های تکنیک های ح م
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.732	قابلیت مشاهده	ویژگی های تکنیک های ح م
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.976	آزمون پذیری	ویژگی های تکنیک های ح م
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.928	مدیریت ارشد	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	95%	0.03	0.463	منابع انسانی	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.683	ساختار سازمانی	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.827	تکنولوژی	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت ندارد		0.610	0.083	استراتژی سازمان	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.747	منابع مالی	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	95%	0.022	0.361	اندازه سازمان	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.920	سطح دانش حسابداری مدیریت	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.728	مالکیت خصوصی	عوامل سازمانی
رابطه همبستگی مثبت دارد	99%	0.000	0.920	فرهنگ سازمانی	عوامل سازمانی

متغیر میانجی: توسعه حسابداری مدیریت  
متغیر وابسته: پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت  
**فرضیات:**

- عوامل محیط کلان بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- عوامل محیط حرفه بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- عوامل سازمانی بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- ویژگی های تکنیکهای ح م بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- توسعه حسابداری مدیریت بر روی پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.

به منظور بررسی از آزمون ضریب همبستگی پیرسون استفاده می‌گردد. این آزمون امکانی را فراهم می‌آورد تا با لحاظ کردن سطح معنی‌داری (۰.۵٪) بتوان معنی‌دار بودن رابطه بین دو متغیر را مورد بررسی قرار داد.

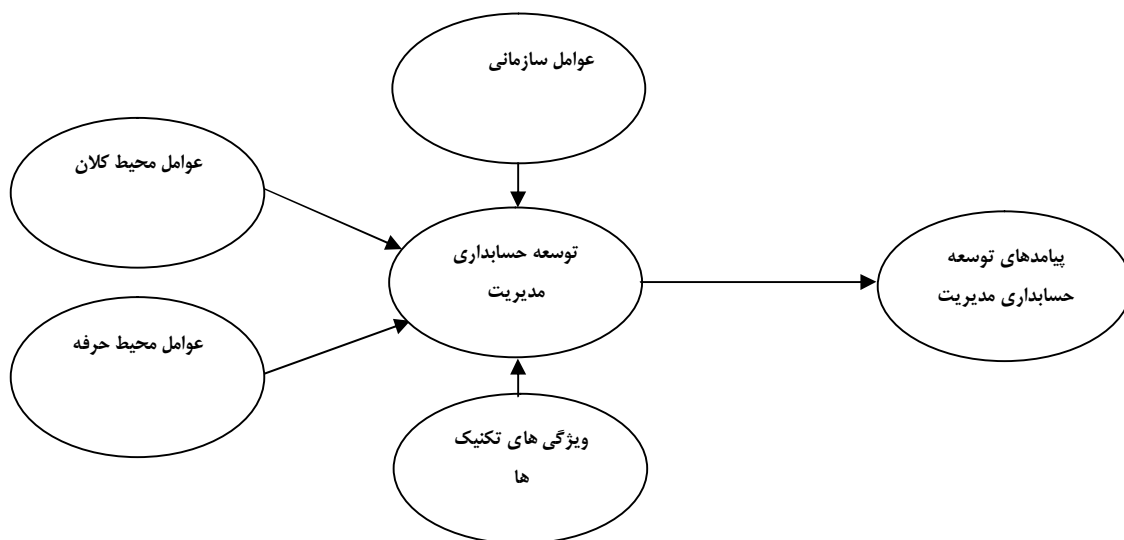
بنابراین بین ۲۴ متغیر مستقل (نه عامل سازمانی از مجموع ده عامل، پنج عامل محیط کلان، پنج عامل محیط حرفه و پنج ویژگی تکنیک های حسابداری مدیریت) و توسعه حسابداری مدیریت رابطه همبستگی معنی دار وجود دارد.  
صرفاً بین استراتژی سازمان از مجموعه عوامل سازمانی با توسعه حسابداری مدیریت رابطه همبستگی مثبت معنی دار وجود ندارد؛ در نتیجه این عامل از مدل حذف گردید.

#### د - تحلیل مسیر (آزمون مدل ها)

برای پاسخ به این سوال که " با استفاده از چه مدلی می توان رابطه بین محیط کلان، محیط حرفه، ویژگی های تکنیک ها، عوامل سازمانی و توسعه حسابداری مدیریت را نشان داد " چارچوب هایی مفهومی از روابط بین متغیرها ارائه شده است که در ادامه به آزمون هر یک از این چارچوب ها پرداخته شده است.

#### د-۱) مدل اول

متغیرهای مستقل: محیط کلان، محیط حرفه، ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت و عوامل سازمانی



شکل (۲). چارچوب مفهومی مدل اول

نگاره (۲۲). نتایج آزمون همبستگی پیرسون

متغیرها	ضریب همبستگی پیرسون سطح معنی داری	توسعه حسابداری مدیریت
عوامل سازمانی	Pearson Correlation	.818**
	Sig. (2-tailed)	.000
عوامل محیط کلان	Pearson Correlation	.877**
	Sig. (2-tailed)	.000
عوامل محیط حرفه	Pearson Correlation	.982**
	Sig. (2-tailed)	.000
ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت	Pearson Correlation	.620**
	Sig. (2-tailed)	.000
توسعه حسابداری مدیریت	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	

آن را با پیامد سنجید؛ نگاره زیر این نتایج را نشان می-دهد.

از آزمون سوبل به همراه تحلیل مسیر رگرسیون استفاده شده است. آزمون سوبل ۴۱ با تحلیل مسیرهای رگرسیون، این امکان را فراهم می‌سازد که بتوان متغیر میانجی را در یک مدل پژوهشی یافت. از آن جا که در این مدل با سه بعد پیشایندها، توسعه حسابداری مدیریت و پیامد توسعه حسابداری مدیریت روبه رو هستیم، مراحل پژوهش را می‌توانیم این گونه بیان نماییم:

مرحله اول : نگاره (۲۴) نتیجه آزمون رگرسیون را بین بعد "پیشایندها" به عنوان متغیر مستقل و "توسعه حسابداری مدیریت" به عنوان متغیر وابسته به نمایش می‌گذارد.

همانگونه که در نگاره ۲۲ نمایان است، ۴ فرضیه اول در مدل فوق تایید می‌گردند. به بیان بهتر، سطح معنی-داری ارائه شده برای یک رابطه کمتر از میزان خطای ۵ درصد است؛ بنابراین ضرایب همبستگی که تماماً مثبت هستند، معنی دار می‌باشند و می‌توان نتیجه گرفت که روابط بین متغیرهای مورد نظر در مدل، مثبت و معنی دار هستند.

در این مرحله به بررسی رابطه بین پیشایندها، توسعه حسابداری مدیریت و پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت پرداخته می‌شود. در این جا می‌توان متغیر پیشایند را به طور کلی وارد تحلیل نمود. به این معنی که میانگین عوامل محیط کلان، عوامل محیط حرفه، عوامل سازمانی و ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت را در یک متغیر کلی به نام پیشایند در نظر گرفت و رابطه

نگاره (۲۳). نتایج آزمون همبستگی پیرسون برای پیشایند - توسعه - پسایند

پیشایندها (مجموع ۴ عامل)	توسعه حسابداری مدیریت	پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت	ضریب همبستگی سطح معنی داری	پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت
.981	.916	1	ضریب همبستگی	پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت
0	0		سطح معنی داری	
.928	1	.916	ضریب همبستگی	توسعه حسابداری مدیریت
0		0	سطح معنی داری	
1	.928	.981	ضریب همبستگی	پیشایندها (مجموع ۴ عامل)
	0	0	سطح معنی داری	

نگاره (۲۴). نتایج آزمون رگرسیون خطی متغیر مستقل: پیشایندها - متغیر وابسته: توسعه حسابداری مدیریت

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		T	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	-1.224	.356		-3.437	.001
	پیشایند	1.379	.090	.928	15.411	.000

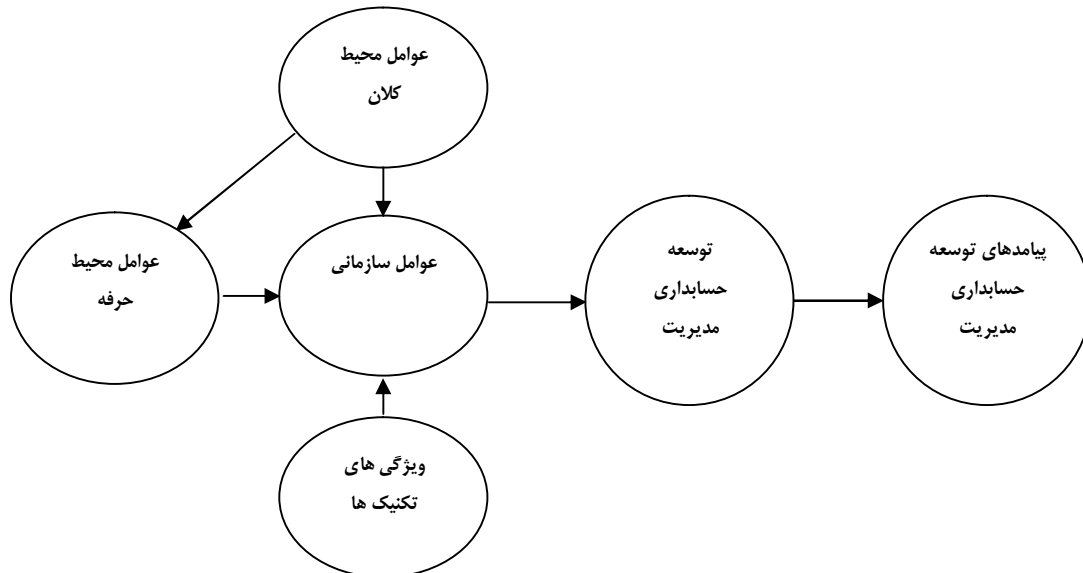
- مرحله دوم : نگاره (۲۵) نتیجه تحلیل رگرسیون خطی دو بعد "پیشایندها و توسعه حسابداری مدیریت" به عنوان متغیرهای مستقل و بعد "پیامد حسابداری مدیریت" به عنوان متغیر وابسته را به نمایش می‌گذارد. برای انجام آزمون سوبل از وب سایت (quantpsy.org, 2011) استفاده شده است.
- مقدار آماره P برای این آزمون 0.00 محاسبه شد. از آن جا که این مقدار کمتر از ۵ درصد است می‌توان نتیجه گرفت که توسعه حسابداری مدیریت به عنوان میانجی برای رابطه بین پیشایندها و پیامد توسعه مدیریت عمل کرده است. در نتیجه فرضیه پنجم هم مورد تایید قرار گرفت. فرضیات مدل اول همگی مورد تایید قرار گرفت.
- **د-۲) مدل دوم**  
متغیرهای مستقل : عوامل محیط کلان و ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت  
متغیر میانجی: عوامل محیط حرفه ،عوامل سازمانی و توسعه ح م متغیر وابسته: پیامدهای توسعه ح م
- **فرضیات :**  
• عوامل محیط کلان بر روی عوامل سازمانی، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- عوامل محیط حرفه بر روی عوامل سازمانی، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- ویژگی های تکنیک ها بر روی عوامل سازمانی، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- عوامل سازمانی بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد. (فرضیه مدل اول)
- عوامل محیط حرفه در رابطه بین محیط کلان با عوامل سازمانی ، نقش میانجی دارد.
- عوامل سازمانی در رابطه میان محیط حرفه با توسعه حسابداری مدیریت، نقش میانجی دارد.
- عوامل سازمانی در رابطه میان ویژگی های تکنیک ها با توسعه حسابداری مدیریت، نقش میانجی دارد
- توسعه حسابداری مدیریت بر روی پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.

نگاره (۲۵). نتایج آزمون رگرسیون خطی متغیر مستقل : پیشایندها و توسعه ح م - متغیر وابسته : پیامد ح م

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	3.352	.000		1.698E8	.000
	پیشایندها	8.036	.000	1.240	1.246E8	.000
	توسعه ح م	-4.319	.000	-1.494	-1.501E8	.000

نگاره (۲۶). نتایج آزمون سوبل برای تحلیل مسیر و نمایان نمودن متغیر میانجی

Input:	Test statistic:	Std. Error:	p-value:
a 0.928	Sobel test: 10.31111111	0.1116	0
b 1.240	Aroian test: 10.31111111	0.1116	0
s <sub>a</sub> .090	Goodman test: 10.31111111	0.1116	0
s <sub>b</sub> 0.00	Reset all	Calculate	



شکل (۳). چارچوب مفهومی مدل دوم

و "عوامل سازمانی" به عنوان متغیر وابسته بالاتر از ۵ درصد است، بنابراین عدم وجود رابطه معنی دار بین دومتغیر نتیجه می شود؛ لذا این مسیر از مدل حذف می شود و بعد "ویژگی های تکنیک ها" در نظر گرفته نمی شود.

وجود رابطه معنی دار بین سایر متغیرها با آزمون رگرسیون خطی تایید شد بنابراین فرضیات ۱،۲،۳،۵ مورد تایید قرار گرفتند و فرضیه چهارم رد شد مقدار آماره P. برای انجام آزمون سوبل درنگاره (۲۸) محاسبه شد.

مرحله اول - رگرسیون خطی : نتایج این مرحله به عنوان ورودی آزمون سوبل مورد استفاده قرار خواهد گرفت. خاطر نشان می شود که برای انجام آزمون سوبل، می باید ضرایب رگرسیون و مقدار ثابت آن ها را یک بار در مورد متغیر مستقل و میانجی و یک بار در مورد این دو متغیر به همراه متغیر وابسته محاسبه نمود.

از آنجایی که طبق نگاره (۲۷) سطح معنی داری برای ضریب رگرسیون درخصوص رابطه میان "ویژگیهای تکنیک های حسابداری مدیریت" به عنوان متغیر مستقل

نگاره (۲۷). نتایج آزمون رگرسیون خطی متغیر مستقل : ویژگی های تکنیک ها - متغیر وابسته: عوامل سازمانی

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	
	B	Std. Error	Beta			
1	(Constant)	1.392	.256		5.447	.000
	ویژگیهای تکنیک ها	.063	.184	.055	.341	.735

نگاره (۲۸). نتایج آزمون سوبل - مدل دوم

آماره P	متغیر میانجی	متغیر وابسته	متغیر مستقل
۰,۰۰	عوامل سازمانی	توسعه حسابداری مدیریت	عوامل محیط کلان
۰,۰۰	عوامل سازمانی	توسعه حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه
۰,۰۱	توسعه حسابداری مدیریت	پیامد توسعه حسابداری مدیریت	عوامل سازمانی
۰,۰۶	عوامل محیط حرفه	عوامل سازمانی	عوامل محیط کلان



- ویژگی های تکنیک ها بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- توسعه حسابداری مدیریت بر روی پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد.
- عوامل محیط کلان در رابطه بین عوامل سازمانی و ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت با توسعه حسابداری مدیریت، نقش تعدیل کننده دارد.
- عوامل محیط حرفه در رابطه بین عوامل سازمانی و ویژگی های تکنیک های حسابداری مدیریت با توسعه حسابداری مدیریت، نقش تعدیل کننده دارد.

در این مدل، پنج فرضیه قابل تدوین هستند که سه مورد اول آن در بخش گذشته مورد پذیرش واقع گردید. در ادامه به بررسی فرضیه های چهارم و پنجم با استفاده از آزمون رگرسیون تعدیل شده و روش چاو پرداخته می شود.

برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات تحقیقاتی که در آنها متغیرهای تعدیل کننده بکار گرفته شده است می توان از آزمون رگرسیون و روش چاو ۴۲ استفاده نمود. نگاره (۲۹) نتایج آزمون چاو را برای متغیرهای "توسعه حسابداری مدیریت" به عنوان متغیر وابسته، "عوامل سازمانی و ویژگی های تکنیک ها" به عنوان متغیر مستقل و "محیط حرفه و محیط کلان" به عنوان متغیر تعدیل کننده به نمایش می گذارد.

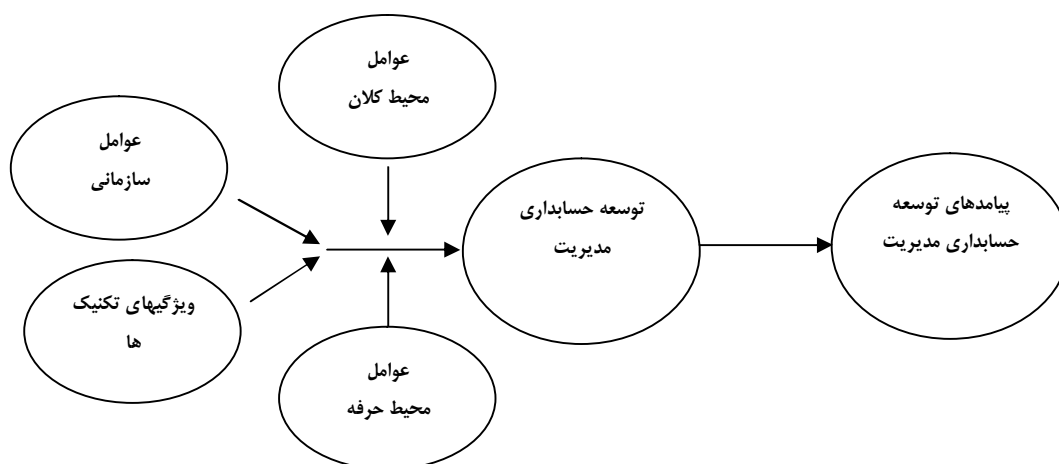
در مورد سه ردیف اول، از آن جا که این مقدار کمتر از ۵ درصد است می توان نتیجه گرفت که متغیرهای مورد نظر، میانجی رابطه بین متغیر مستقل و وابسته هستند. این ادعا را در مورد متغیر "عوامل محیط حرفه"، به دلیل بالاتر از ۵ درصد بودن آماره P نمی توان پذیرفت. بنابراین فرضیات ۷، ۸، ۹، ۱۰ مورد تایید قرار گرفته و فرضیه ششم رد شد.

### د-۳) مدل سوم

در این مدل به دنبال بررسی نقش تعدیل کنندگی عوامل محیط کلان و عوامل محیط حرفه هستیم. در اینجا فرض بر این است که عوامل محیط کلان و عوامل محیط حرفه به عنوان عوامل تعدیل کننده رابطه بین عوامل سازمانی و توسعه حسابداری مدیریت عمل می کنند. بر این اساس، می توان چارچوب مفهومی زیر را مورد بررسی قرارداد.

متغیرهای مستقل : عوامل سازمانی و ویژگی های تکنیک ها متغیر تعدیل کننده : عوامل محیط کلان و محیط حرفه متغیر وابسته: توسعه حسابداری مدیریت و پیامدهای توسعه حسابداری مدیریت

- عوامل سازمانی بر روی توسعه حسابداری مدیریت، اثر مستقیم، مثبت و معناداری دارد



شکل (۴). چارچوب مفهومی مدل سوم

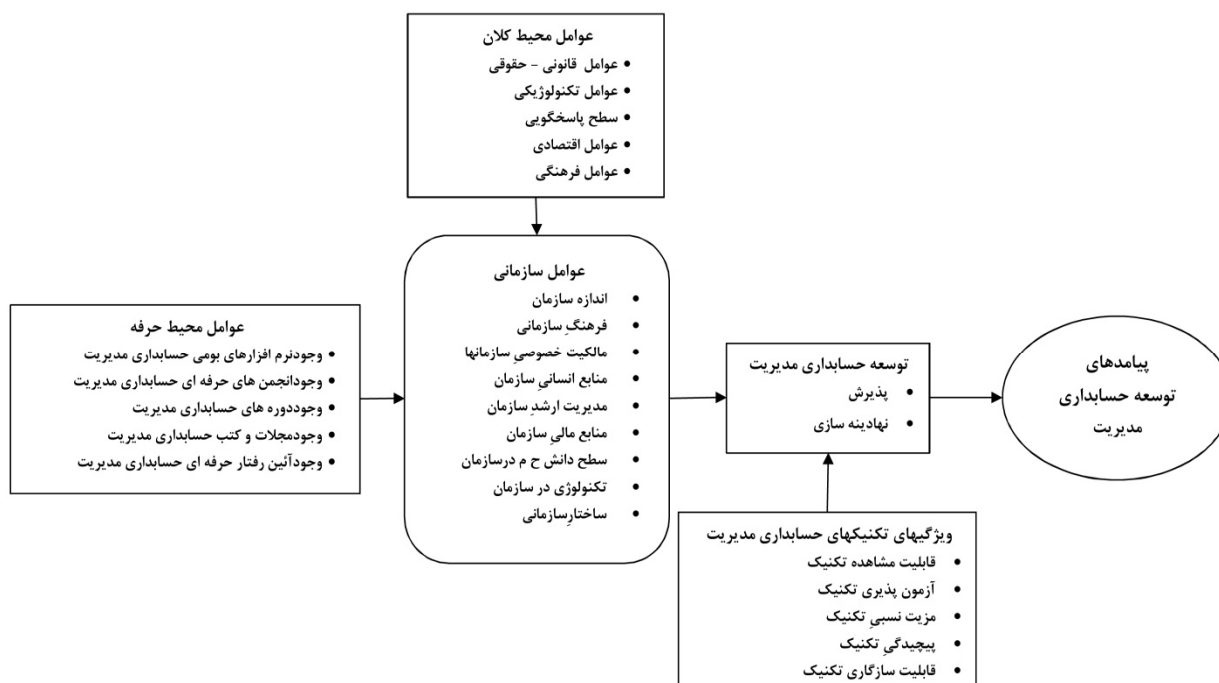
نگاره (۲۹). نتایج آزمون چاو

متغیر مستقل	متغیر وابسته	متغیر تعدیل کننده	سطح معنی داری	آماره F
عوامل سازمانی	توسعه حسابداری مدیریت	عوامل محیط کلان	۰,۱۷	۱۲,۹۶
عوامل سازمانی	توسعه حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه	۰,۲۰	۱۴,۲۰
ویژگی تکنیک ها	توسعه حسابداری مدیریت	عوامل محیط کلان	۰,۰۸	۱۵,۲۳
ویژگی تکنیک ها	توسعه حسابداری مدیریت	عوامل محیط حرفه	۰,۰۹	۱۴,۷۵

چهارم و پنجم مبنی بر تعدیل کننده بودن محیط کلان و محیط حرفه رد می شود.

باتوجه به چارچوب های مفهومی ارائه شده درخصوص روابط بین متغیرها می توان مدل تایید شده در شکل (۵) را برای بیان رابطه بین عوامل محیط کلان، عوامل محیط حرفه، ویژگی های تکنیک ها، عوامل سازمانی و توسعه حسابداری مطرح نمود

شایان توجه است که انجام آزمون چاو، در نرم افزار SPSS نیاز به بکار بردن روشی ابتکاری دارد که در این پژوهش از روش ماتسون ۴۳ (۲۰۰۱) استفاده شده است. با توجه به این که آماره های F محاسبه شده در سطح خطای ۰,۰۵، معنی دار نیستند (سطح معنی داری بیشتر از سطح خطاست)، نمی توان تعدیل کننده بودن متغیرهای "عوامل محیط کلان" و "عوامل محیط حرفه" در چهار مسیر ذکر شده را نتیجه گرفت؛ در نتیجه فرضیه



شکل (۵). مدل تایید شده پژوهش

## ۷- نتیجه گیری و بحث

های تکنیک های حسابداری مدیریت توأمأ در رتبه دوم و عوامل محیط حرفه در رتبه سوم تاثیر قرار دارند. شاخص های سنجش هر یک از این چهار طبقه اصلی با توجه به مجموعه عوامل شناسایی شده از ادبیات پژوهش و از مصاحبه ، مشخص گردید و سپس با استفاده از نتایج مصاحبه اول ، مدل اقتضایی توسعه حسابداری مدیریت در ایران طراحی گردید. این مدل پیشنهادی در مصاحبه ای نیمه ساختار یافته (مصاحبه دوم) از تعدادی از صاحب نظران مورد نظرخواهی گردید (مدل تعدیلی) و در نهایت با استفاده از رویکرد کمی و با استفاده از پرسشنامه و از طریق روش های آماری، از مدل تعدیلی جهت ارزیابی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت در ایران استفاده گردید (مدل نهایی).

پیشنهادها در سطح عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت با توجه به نتایج بدست آمده ، پیشنهادها در سطح محیط کلان درنگاره (۳۰) ارائه شده است.

برای شناسایی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت به بررسی ادبیات موضوع پرداخته و ۱۶ عامل مؤثر بر توسعه حسابداری مدیریت شناسایی شدند. پس از بررسی ادبیات پژوهش به منظور شناخت عمیق تر نسبت به عوامل اثرگذار بر توسعه حسابداری مدیریت در کشور ، با هشت نفر از اساتید دانشگاه که در حوزه حسابداری مدیریت فعالیت اجرایی ، مشاوره ای و یا تحقیقاتی داشته اند ، ۱۸ نفر از مدیران مالی و نه نفر از کارشناسان ارشد واحدهای حسابداری مدیریت مصاحبه شد و عوامل مؤثر بر توسعه از دید آنها (۱۹ عامل) شناسایی شد ؛ با توجه به عدم تناسب این عوامل از دیدگاه کلان و خرد با مراجعه مجدد به صاحب نظران ، به طبقه بندی آنها پرداخته شد و چهار طبقه اصلی عوامل مؤثر بر توسعه شناسایی شدند که بر طبق روش آنتروپی شانون ، عوامل محیط کلان کشور در رتبه اول ، عوامل سازمانی به همراه ویژگی

### نگاره (۳۰). پیشنهادها در سطح محیط کلان

عوامل	راهکارهای رفع مشکلات موجود در راه توسعه	متولی
عوامل قانونی - حقوقی	تدوین و تقویت قوانین و محیط حقوقی لازم ( قانون صادرات و واردات ، قانون مدیریت خدمات کشوری ، قانون بودجه ، قانون بازار اوراق بهادار ، قانون خصوصی سازی ، مقررات حاکمیت شرکتی و اصلاح قانون تجارت در این رابطه و ...)	مجلس شورای اسلامی ایران مراجع قانونگذاری در کشور ( مانند بورس اوراق بهادار)
	ایجاد الزامات (قانونی) پیاده سازی تکنیک های حسابداری مدیریت در قانون برنامه پنجساله توسعه کشور و قوانین دیگر ...	معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری مجلس شورای اسلامی ایران
عوامل تکنولوژیکی	بالا بردن کیفیت و سرعت ارتباطات دوربرد در کشور، کیفیت اتصال به اینترنت و تقویت سیستم مخابراتی از نظر پهنای باند	دولت شرکت مخابرات ایران
	ایجاد و تقویت شرکت های انفورماتیک متخصص در تولید ، پشتیبانی و به روز رسانی سخت افزارها و نرم افزارهای مرتبط با حسابداری مدیریت و برطرف نمودن مشکلات خرید و پشتیبانی سخت افزارها و نرم افزارهای مرتبط (محدودیت های دسترسی به تامین کنندگان خارجی ) ناشی از تحریم	مرکز گسترش فناوری اطلاعات و دولت مرکز نرم افزار ایران انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت
سطح پاسخگویی	اجرای حاکمیت شرکتی در ساختار اقتصادی دستگاهها و سازمانها	دولت بورس اوراق بهادار ( مرجع تدوین قانون حاکمیت شرکتی) سازمان خصوصی سازی
	تفویض اختیار در استفاده از منابع به مدیران سازمان ها از طریق کاهش تمرکز گرایی ، خصوصی سازی و ...	دولت سازمان خصوصی سازی هیات مدیره سازمان
	افزایش شایسته سالاری در کسب مناصب مدیریتی و ایجاد ثبات در مدیریت ها با تعیین و تعریف مکانیزم حاکم بر شایسته سالاری	دولت هیات مدیره سازمان

عوامل	راهکارهای رفع مشکلات موجود در راه توسعه	متولی
	پاسخ خواهی از مسئولان و مدیران و انتشار گزارش عملکرد دستگاه ها جهت افزایش فرهنگ پاسخگویی و تسهیل فرایند جریان اطلاعات درون و بیرون سازمان	سیستم قضایی کشور و دستگاه های نظارتی دولت
عوامل اقتصادی	گشایش بورس های اوراق بهادار منطقه ای ، توسعه کارگزاران جهت تسهیل انجام معاملات بروی سهام ، ارائه انواع متعدد اوراق بهادار، فراهم آوردن امکانات تلفنی و اینترنتی ، تسهیل ارائه اطلاعات به سرمایه گذاران و رونق فرهنگ سرمایه گذاری در اوراق بهادار جهت توسعه بازار سرمایه	سازمان بورس و اوراق بهادار
	ایجاد و توسعه شورای رقابت ، توسعه فضای کسب و کار رقابتی ، از میان برداشتن شرایط بازار انحصاری ، ارتقاء امنیت اقتصادی ، اجتماعی و سیاسی برای سرمایه گذاری ها و فعالیت های بخش خصوصی داخلی و خارجی	دولت مجلس شورای اسلامی ایران (سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، قانون هدفمند کردن یارانه ها، قانون حمایت از حقوق مصرف کنندگان و برنامه پنجساله توسعه کشور)
عوامل فرهنگی	بهبود محتوای برنامه های آموزشی و ساماندهی تبلیغات رسانه ای جهت تقویت همگرایی افراد مختلف و توسعه فرهنگ جمع گرایی	وزارت آموزش و پرورش وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی رسانه های ملی و ارتباط جمعی
	الزام به اجرای قانون توسط کارگزاران اعم از فردی و حقوقی ، قانونمداری ، داشتن مسولیت پذیری فردی و اجتماعی و برخورد با افراد قانون شکن جهت نهادینه نشدن قانون در جامعه	دولت ، ارگانهای دولتی ، گروه های ذی نفوذ و به طور کلی حکومت سیستم قضایی کشور و دستگاه های نظارتی
	فرهنگ سازی با تبدیل مؤلفه ها و اهداف ملی به باور و اعتقاد عمومی و خواسته های اجتماعی و موظف نمودن مسئولین و ارکان حکومت به پاسخگویی مناسب آن.	وزارت آموزش و پرورش وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی رسانه های ملی و ارتباط جمعی
	انتشار گزارش عملکرد دستگاه ها و تسهیل فرایند جریان اطلاعات درون و بیرون سازمان جهت کاهش درجه پنهان کاری	دولت ، ارگانهای دولتی ، گروه های ذی نفوذ و به طور کلی حکومت سیستم قضایی کشور و دستگاه های نظارتی

### نگاره (۳۱). پیشنهادها در سطح سازمان

عوامل	راهکارهای رفع مشکلات موجود در راه توسعه	متولی
فرهنگ سازمانی	تهیه برنامه استراتژیک و اجرا و پیاده سازی سیستم ارزیابی متوازن به منظور ایجاد هماهنگی و همسویی اهداف بین مدیریت و کارکنان	مدیریت برنامه ریزی مدیریت مالی
	برگزاری دوره های آموزشی مدیریت تغییر برای مدیران و کارکنان با هدف ترسیم شرایط متحول کنونی و ضرورت استقبال از تغییرات	مدیریت منابع انسانی
	استفاده از ابزارهای تشویقی و انگیزشی جهت تقویت فرهنگ پذیرای تغییر و نوآوری در سازمان	هیات مدیره و مدیران ارشد
	استفاده از ابزارهای تشویقی و انگیزشی جهت ایجاد فرهنگ انجام کارها به شکل تیمی نه انفرادی	هیات مدیره و مدیران ارشد وزارت علوم ، تحقیقات و فناوری وزارت آموزش و پرورش
	برگزاری جلسات طوفان مغزی، ایجاد محیط باز و مورد اعتماد ، تیم سازی ، تسهیم دانش و تجارب	هیات مدیره و مدیران ارشد
مالکیت خصوصی	واگذاری فعالیت های دولتی و جلوگیری از گسترش فعالیت های تصدی گری دولت جهت توسعه بخش خصوصی	مجلس شورای اسلامی ایران سازمان خصوصی سازی

عوامل	راهکارهای رفع مشکلات موجود در راه توسعه	متولی
سازمانها	پذیرفته شدن شرکت ها در بورس اوراق بهادار تهران	دولت سازمان بورس اوراق بهادار
	بالابردن انگیزه و روحیه مشارکت و انجام کارهای تیمی در کارکنان (پاداش به اقدامات انجام شده)	هیات مدیره
منابع انسانی سازمان	افزایش اثربخشی دوره های آموزشی نیروی انسانی با بالابردن کمی و کیفی آموزش های ارائه شده در خصوص تکنیک های حسابداری مدیریت	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی در این حوزه
	سازماندهی نظام آموزشی منعطف و تربیت افراد متعهد، دانش اندوز، دانش آفرین، خودارتنقا، .	وزارت آموزش و پرورش وزارت علوم، تحقیقات و فناوری
	جذب افراد براساس صلاحیت دانشی و پرداخت براین مبنا	مدیریت منابع انسانی
	ارائه مشاوره جهت افزایش آگاهی و درک مدیریت ارشد از کاربردهای حسابداری مدیریت ( تا مدیران ارشد به "توسعه حسابداری مدیریت" به عنوان یک ضرورت بقاء و رشد سازمان نگاه کنند)	مدیریت مالی سازمان
مدیریت ارشد سازمان	برگزاری دوره های کوتاه مدت "حسابداری مدیریت برای مدیران غیر مالی" جهت ارتقای دانش حسابداری مدیریت مدیران ارشد	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی در این حوزه
	تخصیص زمان و منابع کافی توسط مدیریت ارشد جهت حمایت از پیاده سازی تکنیک های حسابداری مدیریت	مدیریت مالی سازمان
منابع مالی سازمان	ارائه مشاوره جهت افزایش آگاهی و درک مدیریت ارشد از کاربردها، نتایج و پیامدهای بکارگیری مفاهیم، روش ها و تکنیک های حسابداری مدیریت ( تا مدیران ارشد به اختصاص منابع مالی جهت پیاده سازی تکنیک های حسابداری مدیریت اقدام نمایند)	مدیریت مالی سازمان
	تامین منابع مالی کافی جهت تداوم بکارگیری و به روز رسانی تکنیک های حسابداری مدیریت	هیات مدیره و مدیران ارشد
سطح دانش حسابداری مدیریت در سازمان	برگزاری دوره های کوتاه مدت "حسابداری مدیریت برای مدیران غیر مالی" و برگزاری کارگاه های آموزشی برای مدیران ارشد سازمان جهت ارتقاء دانش حسابداری مدیریت	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی در این حوزه
	برگزاری دوره های کارشناسی ارشد حسابداری مدیریت برای شاغلین در واحد مالی سازمان جهت ارتقاء دانش تخصصی حسابداری مدیریت	وزارت علوم، تحقیقات و فناوری دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی
تکنولوژی درسازمان	ایجاد زیرساخت IT و گام برداشتن به سوی داشتن ERP درسازمان از طریق بهره گیری از نرم افزارها در کلیه سطوح سازمان جهت افزایش توان تهیه اطلاعات مالی و غیر مالی درسازمان	هیات مدیره، مدیران ارشد و بخصوص مدیریت فناوری اطلاعات
	تقویت واحد فناوری اطلاعات در سازمان به منظور افزایش توان نگهداری، توسعه و به روز رسانی سیستم های حسابداری مدیریت	هیات مدیره و مدیران ارشد
ساختار سازمانی	ایجاد هماهنگی و یکپارچگی میان برنامه های کاربردی موجود درسازمان	مدیریت فناوری اطلاعات
	بهبود فرایند استخدام نیروی انسانی به منظور افزایش سطح «تخصص گرایی ۴۴» و همچنین «حرفه ای گرایی ۴۵» درسازمان	واحد مدیریت نیروی انسانی
	تغییر ساختار سازمانی از حالت سلسله مراتبی (عمودی) به حالت فرایندی (افقی) به منظور کاهش سطوح «تفکیک عمودی ۴۶» و افزایش سطوح «تفکیک افقی ۴۷»	واحد ساختار در سازمان
	کاهش «تمرکز گرایی ۴۸» درسازمان	هیات مدیره سازمان

## نگاره (۳۲). پیشنهادها در سطح محیط حرفه و ویژگی های تکنیک ها ، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت

عوامل	راهکارهای رفع مشکلات موجود در راه توسعه	متولی
وجود انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت	ایجاد و توسعه انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت در کشور که متولی این حوزه از دانش در کشور باشند و وظیفه افزایش آگاهی عمومی ، آگاهی مدیران مالی و غیرمالی و آگاهی فارغ التحصیلان رشته حسابداری را از طریق برگزاری دوره های آکادمیک و حرفه ای ، همایش های علمی و تخصصی ، چاپ کتاب و مجلات و .. عهده دار شوند.	اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی حسابداران
وجود نرم افزارهای بومی حسابداری مدیریت	سرمایه گذاری در طراحی ، ساخت و پشتیبانی نرم افزارهای بومی مرتبط با تکنیک های حسابداری مدیریت (خصوصاً در شرایط تحریم بدون نیاز به فناوری موجود در کشورهای دیگر بتوان در راستای توسعه حسابداری مدیریت گام برداشت)	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت شرکت مخابرات ایران مرکز گسترش فناوری اطلاعات مرکز نرم افزار ایران
وجود دوره های حسابداری مدیریت	ایجاد و برگزاری دوره کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری مدیریت و برگزاری دوره های حرفه ای در این حوزه ( باتوجه به عدم وجود دوره کارشناسی ارشد رشته حسابداری مدیریت در دانشگاه ها علیرغم بسیاری از کشورهای دیگر ، متخصصین این حوزه از دانش حتی میان فارغ التحصیلان رشته حسابداری بسیار اندک می باشند).	اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت
وجود مجلات و کتب حسابداری مدیریت	چاپ کتاب در حوزه حسابداری مدیریت اعم از کتاب های مفهومی ، کتاب ها با محور Case Study در حوزه تکنیک ها و ...	اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت
وجود آئین رفتار حرفه ای ح م	انتشار فصلنامه / ماهنامه / مجلات علمی - پژوهشی ، ترویجی ، ... در حوزه حسابداری مدیریت	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی
قابلیت مشاهده مزایای تکنیک های ح م	ایجاد آئین رفتار حرفه ای مدون در حوزه حسابداری مدیریت	انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت
پهچیدگی تکنیک های ح م	مشاهده پیامدهای استفاده از تکنیک ها با مطالعه شرکتهای استفاده کننده تکنیک های حسابداری مدیریت و استفاده از تجربیات آنها و انتقال این نتایج و پیامدها جهت سوق دادن سازمان ها به سمت استفاده از تکنیک ها	اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت
پهچیدگی تکنیک های ح م	بهره گیری از تجربیات مشاوران و شرکت های استفاده کننده از تکنیک های حسابداری مدیریت جهت تسهیل فرایند پذیرش ، اجرا و پیاده سازی تکنیک ها و تسریع در فراگیری تکنیک ها ( تا بتوان از طریق کاهش پهچیدگی تکنیک ها ، مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت ، به سمت اجرا و پیاده سازی و در نهایت نهادینه نمودن آنها گام برداشت)	اعضای هیات علمی حسابداری دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی انجمن های حرفه ای حسابداری مدیریت

## پیشنهادها برای پژوهش های آتی

نتایج این پژوهش می تواند برای دست اندرکاران و تصمیم گیران کلان در خصوص حسابداری مدیریت مورد استفاده قرارگیرد. در شرایطی که نتایج این پژوهش سوالات متعددی را پاسخ داد لیکن موجب شد که سوالات جدیدی نیز مطرح گردد بدین معنا که به رغم نتایج حاصله هنوز موضوعات مختلفی در این زمینه وجود

دارد که برای انجام تحقیقات آتی می تواند حائز اهمیت باشد. نتایج پژوهش حاضر به عنوان گام اولیه برای بررسی جامع مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران می باشد.

- پیشنهاد می گردد که در تحقیقات آتی به منظور دستیابی به نتایج دقیق تر، به بررسی عوامل موثر بر توسعه هر یک از تکنیک های حسابداری مدیریت به شکل جداگانه پرداخته شود. بدین منظور می بایست به

در همه مولفه های موجود ، متفاوت از جوامع غربی و سرمایه داری است . بنابراین ضروری است مطالعاتی در خصوص تعیین نوع اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری در سطح کلان و خرد انجام شود و اینکه چه نوع سیستم حسابداری مدیریتی قابلیت جمع آوری و ارائه چنین اطلاعاتی را به شکل کارا و موثر داراست؟

- پیشنهاد می شود به بررسی جامع روند توسعه حسابداری مدیریت در کشورهای دیگر پرداخته شده و سپس به ارزیابی نقاط تشابه و افتراق کشور ایران با آن ها پرداخته تا بتوان نسبت به ارائه مدل جامع توسعه حسابداری مدیریت اقدام نمود. البته اجرای طرح پژوهشی با این گستردگی باید با حمایت سازمان های ذینفع صورت گیرد.

- پیشنهاد انجام پژوهش در خصوص وضعیت "نیاز به اطلاعات حسابداری مدیریت در ایران" به منظور شناخت ضرورت یا عدم ضرورت توسعه این حوزه از دانش در ایران ارائه می شود.

- پیشنهاد می شود پژوهشی در خصوص پیامدهای بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت در سه حوزه برنامه ریزی ، کنترل و ارزیابی انجام شود که به ارزیابی "دقت و صحت بهای تمام شده" ، "دقت و صحت قیمتگذاری محصول / خدمت" ، "بهبود فعالیت ها و فرایندها" ، "دقت و صحت بودجه بندی و کنترل" ، "ارزش شرکت" ، "کیفیت تصمیم های گرفته شده" و ... در سازمان های استفاده کننده از تکنیک ها با سازمان هایی که از این تکنیک ها استفاده نمی کنند بپردازد.

- انجام پژوهشی در خصوص رابطه "مدل اشاعه نوآوری ها" با "مدل توسعه حسابداری مدیریت" و در نهایت امکان ارائه یک مدل برگرفته از مدل اشاعه نوآوری ها پیشنهاد می گردد.

- پیشنهاد می گردد پژوهشی در خصوص مدل های یادگیری سازمانی و مدل های تغییر در سازمان ها و چگونه تاثیر این مدل ها بر اجرا، پیاده سازی و نهادینه نمودن تکنیک های حسابداری مدیریت در سازمان ها انجام شود.

### محدودیت های مرحله طراحی مدل

بررسی دلایل و مشکلات اصلی سازمان ها در پیاده سازی تکنیک انتخاب شده، رد تکنیک مذکور ، تحت بررسی قرارداد تکنیک مذکور و دلیل عدم بررسی آن تکنیک در سازمان پرداخت (برای تحقق این امر می بایست سازمان ها را به "سازمان های استفاده کننده از تکنیک" ، "سازمان های ردکننده تکنیک" ، "سازمان های درحال بررسی تکنیک" و "سازمان هایی که به بررسی تکنیک نپرداخته اند" تقسیم نمود).

- پیشنهاد انجام پژوهش به منظور شناسایی عوامل موثر بر توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت مرتبط با برنامه ریزی ، عوامل موثر بر توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت مرتبط با کنترل و عوامل موثر بر توسعه تکنیک های حسابداری مدیریت مرتبط با ارزیابی پرداخته شود . برای دستیابی به این موضوع می بایست تکنیک های مرتبط با هر یک از سه حوزه را در کنار هم به عنوان یک مجموعه تلقی نمود و سپس به شناخت عوامل موثر و میزان اهمیت و رابطه آنها پرداخت. البته اجرای طرح پژوهشی با این گستردگی باید با حمایت سازمان های ذینفع نظیر انجمن های حرفه ای حسابداری صورت گیرد.

- انجام پژوهش در خصوص دلایل موفقیت و شکست سازمان ها در اجرا و پیاده سازی هر یک از تکنیک های حسابداری مدیریت ، در ارائه مدل جامع جهت توسعه حسابداری مدیریت در ایران کمک قابل توجهی خواهد کرد.

- پیشنهاد می گردد که در بررسی عوامل موثر بر توسعه هر یک از تکنیک های حسابداری مدیریت به شکل جداگانه از اطلاعات کمی استفاده شود(به طور مثال برای شناسایی تاثیر عامل "اندازه سازمان" بر استفاده از تکنیک ، از میزان گردش موجودی های سازمان ها جهت طبقه بندی آن ها به سازمان های بزرگ و کوچک استفاده شود).

- در حال حاضر متاسفانه نگرش و سیستم حسابداری غرب ، حسابداری ایران راز جنبه های قانون گذاری ، اجرا و عرضه خدمات و نیز آموزش تحت تاثیر قرارداد است ؛ این در حالی است که شرایط محیطی حاکم

بررسی های حسابداری و حسابرسی ، شماره ۳۹، ص ۶۳-۷۵.

- \* خدای پورا احمد و طالبی رقیه، (۱۳۸۹). "بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابداری، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۹.
- \* مشایخی ، بیتا ؛ نوروش ، ایرج (۱۳۸۴). "نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت : فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی ، شماره ۴۱، صص ۱۶۱-۱۳۳.

- \* Abdel-Kader, M., and Luther, R. (2008), The impact of Firm Characteristics on management accounting practices : A UK-based empirical analysis , British Accounting Review , 40 (1): pp.2-27.
- \* Askarany, D., Smith, M. and Yazdifar, H. (2007) 'Attributes of innovation and the implementation of managerial tools: an activity-based management technique', Int. J. Business and Systems Research, Vol. 1, No. 1, pp.98-114.
- \* Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R. (1995). The changing nature of issues in management accounting , Issues in Management Accounting, Prentice Hall, Hertfordshire.
- \* Baird, K., Harrison, G. and Reeve, R. (2004). Adoption of Activity management practices : a note on the extent of adoption and the influence of organizational and cultural factors. Management Accounting Research , Vol. 15. No. 4. pp.383-399.
- \* Barney, J., Wright, M., Ketchen, D. J., (2001). The resource - based view of the firm: Ten years after 1991. Journal of Management 27(6), 625-641.
- \* Burns, W. J., and Waterhouse, J. H., (1975). Budgetary Control and Organization Structure. Journal of Accounting Research (autumn, 1975), pp.177-203.
- \* Chenhall, R. H. (2003). Management Control Systems Design Within its Organisational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. Accounting, Organisations and Society, 28, 2 - 3: 127-168.
- \* Chenhall, R. H., and Langfield-Smith, K., (1998). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study, Management Accounting Research, Vol. 9, pp.1-19.

عدم ارائه مدلی جهت عوامل موثر بر توسعه حسابداری مدیریت در کشورهای دیگر ، عدم طبقه بندی عوامل موثر بر توسعه در تحقیقات کشورهای دیگر و همچنین انجام تعداد محدودی پژوهش در زمینه حسابداری مدیریت در ایران را می توان از محدودیت های اصلی این بخش دانست زیرا که وجود پژوهش در این زمینه می توانست به پژوهشگر کمک کند تا بامطالعه نحوه کار پیش کسوتان و مراجعه به فهرست منابع و ماخذ پژوهش های آنان به پرسش های استاندارد و منابع دیگر مرتبط با پژوهش دست یابد.

### محدودیت در مرحله اجرا

لازم به ذکر است که این پژوهش مثل دیگر تحقیقات از محدودیت هایی رنج می برد از آن جمله می توان گفت با توجه به اینکه این پژوهش بر اساس مصاحبه و پرسشنامه صورت گرفته ، محدودیت های ذاتی این ابزارهای گردآوری در این پژوهش وجود دارد.

گسترده گی موضوع پژوهش به عنوان یکی دیگر از محدودیت ها در اجرا ، نیازمند انجام به شکل کار گروهی و داشتن حمایت مالی و معنوی بود که مسلماً بر اجرای این پژوهش تاثیر گذاشته است.

### فهرست منابع

- \* بهرام فرنقی و خواجهی . شکرالله وناظمی . امین. (۱۳۸۷). "شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". توسعه و سرمایه . شماره ۱. صص ۹۳-۱۱۷.
- \* توکلی محمدی ، محمد (۱۳۸۴) ، "ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری در ایران" ، رساله دکتری ، دانشگاه تربیت مدرس .
- \* دانایی فرد، حسن والوانی ، سیدمهدی و آذر، عادل. (۱۳۸۷). "روش شناسی پژوهش کمی در مدیریت : رویکردی جامع" ؛ تهران : انتشارات صفار- اشراقی.
- \* دستگیر ، محسن؛ عرب یارمحمدی ، جواد. (۱۳۸۴). "بررسی موانع سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"



- Accounting, Organizations and Society, Vol.22, pp.105-122.
- \* Haldma, Toomas;Läätis, Kertu.(2002) Influencing Contingencies on Management Accounting Practices in Estonian Manufacturing Companies.
  - \* Henri, J.F., (2006). Organizational Culture and Performance Measurement Systems, Accounting, Organizations and Society, Vol.31, pp.77-103.
  - \* Innes, J., Mitchell, F., (1990). The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence .Management Accounting Research ,1:3-19.
  - \* Isa CR.,(2009). Management Accounting Change Among Local and Foreign Manufacturing Firms in Malaysia . World Journal of Management.Vol.1.No.1.pp.1-12. July.
  - \* Julie, L., and Audrey, T., (2007), “ Environmental Consideration in Product Mix Decisions Using ABC and TOC”. Management Accounting Quarterly, Fall 2007, vol.9, No.1, pp. 13-25.
  - \* 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, pp 275–285.
  - \* Laitinen,E.K.,(2001).Management Accounting Change in Small Technology Companies : towards a mathematical model of the technology firm.Management Accounting Research 12(4),507-541.
  - \* Lawrence, P. R. and Lorch, J. W., (1967). “Organisation and Environment: Managing Differentiation and Integration”, Harvard University, Graduate School of Business Administration.
  - \* 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.
  - \* Macarthur, J., (2006), “Cultural Influences on German versus U.S. Management Accounting Practices”, Management Accounting Quarterly, winter Vol.7, No.2.
  - \* Merchant,K.A.(1981). “The design of the corporate budgeting system:influences on managerial behavior & performance”.The Accounting Review, 56 , 813 – 829.
  - \* Nicolaou,A.I.,Masoner,M.M.,Welker,R.B.,(1995).Intent to Enhance information systems as a function of system success.Journal of Information systems.9(2).pp.93-108.
  - \* Otley, D. T., (1994). Management Control in Contemporary Organizations:Towards a Wider
  - \* Chenhall, R.H., and Morris, D., (1986). The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems.The Accounting Review, Vol. 61, No.1, pp.16-20.
  - \* Chong,V.(1996),Management Accounting Systems,task uncertainty and managerial performance : a research note, ,Accounting ,Organization and Society ,Vol.21,No.5,pp.415-421.
  - \* Chong ,V and Chong ,K.(1997),Strategic choices,environmental uncertainty and SBU performance : a note on the intervening role of management accounting systems,Accounting and Business Research ,Vol.27,No.4,pp.268-276.
  - \* Cobb,I.,Helliard ,C.,Innes,J.,(1995).Management Accounting Change in a Bank .Management Accounting Research 6(2),155-175.
  - \* Daft, R.L and Macintosh, N.B. (1978). A new Approach to Design and Use Management Information. California Management Review, 2, 82-92.
  - \* Damanpour,F.(1996).Organizational Complexity and Innovation: Developing and Testing Multiple Contingency Models,Management Science,vol.42,No.5.
  - \* Drury,C.and taylor,M.(2000),Cost system design and profitability analysis in UK companies,CIMA,London.
  - \* Emmanuel, C., Otley, D., and Merchant, K., (1990). Accounting for management Control,second edition, Chapman & Hall.
  - \* Etemadi, Hossein; Dianati Dilami, Zahra; Bazaz, Mohammad S; Parameswaran, Ravi.,(2009). Advances in Accounting . Incorporating Advances in International Accounting ,25,PP 216–225.
  - \* Gernon, H., and Wallace, R.S.O., (1995). International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies, Journal of Accounting Literature, Vol. 14, pp.54-106.
  - \* Gordon, L.A. and Miller, D., (1976). A contingency framework for the design of accounting information systems, Accounting organizations and Society, Vol. 1, no.1,pp.59-69.
  - \* Gordon, L.A., and Narayanan, V.K., (1984). Management Accounting systems, PerceivedEnvironmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation, Accounting, Organizations and Society, Vol.9, No.1, pp.33-47.
  - \* Gosselin, M., (1997). The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing,

- \* ZHUO Min(2007) .Cultural analysis of the management accounting application in China .Journal of Modern Accounting and Auditing . Vol.3, No.4 (Serial No.23).

- Framework ,Management Accounting Research,vol.5.pp:289-299.
- \* Rayburn, J.M., and Rayburn, L.G., (1991). Contingency Theory and the Impact of New accounting technology in Uncertain Hospital Environments. Accounting Auditing & Accountability Journal, vol. 4 no.2, pp.55-75.
- \* Rogers,E.M.(1995),Diffusion of Innovations,3rd ed., Free Press , New York,NY.
- \* Rogers,E.M.(2003),Diffusion of Innovations,5rd ed.,Free Press,New York,NY.
- \* Ruhana ,Isa.(2009). Management Accounting Change Among Local and Foreign Manufacturing Firms in Malaysia . World Journal of Management . vol.1.No.1,pp.1-12.
- \* Schwarze, F.; Wullenweber, K.; Hackethal, A. (2007).Drivers and Barriers to management accounting change .Working Paper.
- \* Syed Maqbool-ur-Rehman ,(2011).Which Management Accounting Techniques influence profitability in the manufacturing sector of Pakistan.Pakistan Business Review.pp.53-105.
- \* Spicer,B.H.(1992).The resurgence of cost and management accounting : a review of some recent development in practice ,theories and case research methods.Management Accounting Research ,vol.3,No.1.pp.1-38.
- \* Sulaiman,S.,and Ramli ,A.,(2008).What factors drive change in Management Accounting in Malaysian Organizations.Malaysian Accounting Review.v.7.No.1.pp.61-76.
- \* Tuanmat, T., Smith, G. M., & Djajadikerta, G. H. (2010). Management Accounting and Organizational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms. Journal of Applied Management Accounting Research, Vol.8.No.2, pp51-80.
- \* Verbeeten, F.,(2010).The Impact of Business Unit Strategy,Structure and Technical Innovativeness on Change in Management Accounting and control Systems at the Business Unit Level: An Empirical Anahysis. International Journal of Management .Vol.27.No.1.pp.123-143.
- \* Woodward, J., (1965). Industrial Organization: Theory and Practices, Oxford University Press, Oxford.
- \* Yakhou,M.,Dorweiler,V.P.,(1995).Advanced Cost Management Systems: An Empirical Comparison of England ,France, and the US.Advances in International Accounting .8.pp.99-127.
- \* Ying Fan, (1998) .The Transfer of Western Management to China:Context,Content and Constraints, Management Learning,29:2, 201-221.

### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Bartoll et al  
<sup>2</sup> Management Control System(MCS)  
<sup>3</sup> Lawrence & Lorsch  
<sup>4</sup> Disclosure practices  
<sup>5</sup> Tough  
<sup>6</sup> Abdel-Kader & Luther  
<sup>7</sup> Lowi  
<sup>8</sup> Elliot et al  
<sup>9</sup> Arpan &Radelbaugh  
<sup>10</sup> Doupnik & Salter  
<sup>11</sup> Haldma & Laats  
<sup>12</sup> Schweikart  
<sup>13</sup> Robson  
<sup>14</sup> Performance Measurement System(PMS)  
<sup>15</sup> Zhuo Min  
<sup>16</sup> Kirk  
<sup>17</sup> Ferris et al.  
<sup>18</sup> Tomkins & Groves  
<sup>19</sup> Abdol – khalik & Ajinkya  
<sup>20</sup> Belkaoui & chan  
<sup>21</sup> Chua  
<sup>22</sup> Byington & Sutton  
<sup>23</sup> Verbeeten  
<sup>24</sup> Management Accounting & Control Systems(MACS)  
<sup>25</sup> Information Technology (IT)  
<sup>26</sup> Schwarze,Wullenweber & Hackethal  
<sup>27</sup> Administrative  
<sup>28</sup> Personal  
<sup>29</sup> Frank  
<sup>30</sup> Nair & Frank  
<sup>31</sup> Cooke & Wallace  
<sup>32</sup> Salter  
<sup>33</sup> Adhikari & Tondkar  
<sup>34</sup> Williams  
<sup>35</sup> Adoption  
<sup>36</sup> Preparation  
<sup>37</sup> Implementation  
<sup>38</sup> Routinization  
<sup>39</sup> Face validity  
<sup>40</sup> Statistical package for social sciences  
<sup>41</sup> Sobel  
<sup>42</sup> Chow  
<sup>43</sup> Matheson  
<sup>44</sup> Specialization  
<sup>45</sup> Professionalism  
<sup>46</sup> Vertical differentiation  
<sup>47</sup> Horizontal differentiation  
<sup>48</sup> Centralization