

## بررسی رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های مالی ارزیابی عملکرد در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

زهره حاجیها

استادیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (مسئول مکاتبات)  
Z\_hajiha@yahoo.com

محدثه خراط زاده

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی-واحد الکترونیکی

تاریخ دریافت: ۹۲/۷/۱۸ تاریخ پذیرش: ۹۳/۱/۲۱

### چکیده

با توجه به پیشرفت های روز افزون در کلیه علوم در حسابداری مدیریت نیز پیشرفت های زیادی حاصل گردیده که شامل ظهور ابزارهای نوینی در آن می شود. استفاده از این ابزارها در چارچوب سیستم های حسابداری مدیریت صورت می گیرد که وظیفه تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت را برعهده دارند. تعاریف متعددی از نوآوری را می توان در مطالعات ادبیات سازمانی یافت. از جمله می توان نوآوری را به عنوان نخستین استفاده از دانش جدید تعریف نمود. تحقیقات تجربی اخیر نشان می دهد که حسابداری مدیریت برای ننگ داشتن ارتباط خود با سطح جهانی شدن امروزی، باید با تغییر در نیازهای مدیران هماهنگ شود. وجود ابزارهای نوین و اثربخش حسابداری مدیریت، مدیران را در دستیابی بهتر و بهینه تر به اهداف شرکت یاری کند که رأس این اهداف، افزودن ثروت سهام داران و ارزش شرکت است. دستیابی به اهداف مطرح شده را می توان از طریق بازارهای سرمایه مورد سنجش قرار داد و این امر به وسیله تجزیه و تحلیل صورت های مالی و توسط شاخص های مالی صورت می گیرد. از اینرو در این تحقیق به بررسی رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های مالی عملکرد در شرکت های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰-۱۳۸۶ پرداخته شده است. شاخص های مالی مذکور عبارتند از بازده دارایی ها، بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش. براساس نتایج بدست آمده در این تحقیق میان شاخص بازده دارایی ها و کاربرد از نوآوری های حسابداری مدیریت رابطه معناداری وجود دارد. البته این رابطه میان بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش با کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت وجود ندارد.

**واژه های کلیدی:** نوآوری های حسابداری مدیریت، بازده دارایی ها، بازده حقوق صاحبان سهام، بازده فروش.

## ۱- مقدمه

حاصل گردیده که شامل ظهور نوآوری هایی در آن می باشد. یک تعریف نوآوری را به عنوان نخستین استفاده از دانش جدید می بیند، درحالیکه در تعریف دیگری، نوآوری به عنوان یک چیز جدید در رابطه با یک سازمان معین شناخته می شود. دو جنبه های اصلی تعاریف نوآوری، مربوط به جدید بودن و ارتباط آن با ابتکار است (سن فورد، ۲۰۰۱).<sup>۱</sup>

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابداری مدیریت به فرآیند تهیه کردن گزارشات مدیریت و حساب ها که اطلاعات مالی را به درستی، دقیق و به خوبی اطلاعات آماری فراهم می کند، اشاره دارد. اطلاعات مورد نیاز حسابداری مدیریت در یک شرکت روزه روز و برای تصمیم گیری کوتاه مدت فراهم می شود. حسابداری مدیریت نقش مهمی در سازمان های امروزی بازی می کند. برطبق نظر چدویک<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و مدیریت را با یکدیگر به منظور اداره موفق شرکت ها ترکیب می کند (کوئن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱).

برخی از این ابزارهای نوین حسابداری مدیریت عبارتند از هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای هدف، کارت ارزیابی متوازن و هزینه یابی استاندارد. سیستم های حسابداری که تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت را بر عهده دارند سیستم های حسابداری مدیریت نامیده می شوند. بی شک هر چه این سیستم ها در برآورده کردن نیاز اطلاعاتی مدیران توانمندتر باشند و با نیازهای اطلاعاتی مدیران همخوانی بیشتری داشته باشند، در دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده موفق تر خواهند بود (عباس زاده و بزازاده، ۱۳۸۸).

جانسون و کاپلن<sup>۴</sup> (۱۹۸۷) هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، کارت ارزیابی متوازن، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش و سیستم ارزش افزوده اقتصادی را به عنوان نوآوری های حسابداری مدیریت مطرح نموده اند. حسابداری مدیریت به عنوان یک ایده نو توسط شرکت معرفی شده و به عنوان ضمانت تدوین قوانین برای سیستم اطلاعات مالی و غیر مالی بکار می

پس از جنگ جهانی دوم و دهه ۱۹۷۰ کشورهایی که تازه استقلال خود را بازیافته بودند برای پیشبرد امور اقتصادی با برنامه ریزی و کنترل دولتی، فرآیند مدرنیزه و صنعتی شدن را آغاز کردند. این رویکرد مبتنی بر بودجه ها و گزارش های مالی تهیه شده برای برنامه ریزی دولت و پاسخگویی بنگاه های اقتصادی به نهادهای دولتی بود. در این محیط انتظار می رفت که حسابداری بتواند مانند حلقه ارتباطی اقتصاد کلان و خرد عمل کند و اطلاعات اقتصادی را برای استفاده کنندگان و کنترل کنندگان در سطح خرد و کلان فراهم آورد. این کار بی گمان با تهیه بودجه ها و گزارش های مالی امکان پذیر بود. سیاست زدگی برنامه های دولتی باعث شده بود که حسابداری نقش کلیشه ای، ضعیف و فرمایشی داشته باشد. این شرایط دولت را با آمارهای نا امید کننده ای از توسعه و پیشرفت کشور مواجه می نمود. به همین دلیل، سرانجام بسیاری از کشورهای کمتر توسعه یافته به اقتصاد بازارگرایش پیدا کردند (عباس زاده و بزازاده، ۱۳۸۸).

با نگاهی دقیق به تغییرات اقتصادی سال های اخیر در کشور ایران نیز می توان گرایش به اقتصاد بازار را به وضوح مشاهده نمود. از جمله آزاد سازی رقابت در بسیاری صنایع و همچنین واگذاری شرکت های دولتی به بخش خصوصی که جهت تأمین نظر نهادهای بین المللی مانند بانک جهانی به منظور کسب کمک های این نهاد ها می باشد و منجر به محدود شدن نقش دولت در اقتصاد می گردد. البته این نکته باید مورد توجه قرار گیرد که بیشتر کشورهای کمتر توسعه یافته در برابر چرخه های اقتصادی و حوادث غیر قابل پیش بینی آسیب پذیرند. بنابراین حسابداری مدیریت در این کشور ها را نمی توان بدون توجه به عوامل اقتصادی- اجتماعی مورد بررسی قرار داد.

مدیران برای تصمیم گیری های خود در جهت اداره بهتر سازمان ها از ابزارها و تکنیک های گوناگونی استفاده می کنند. یکی از این ابزارها حسابداری مدیریت است، که از طریق ابزارهای مختلف مدیران را در تصمیم گیری یاری می کند. با توجه به پیشرفت های روز افزون در کلیه علوم، در حسابداری مدیریت نیز پیشرفت های زیادی

رود و رهبران را در تصمیم‌گیری برای تامین اهداف شرکت یاری می‌نماید (فاستر و داتر، ۲۰۰۰).<sup>۵</sup>

امروزه در بسیاری از کشورها سازمان‌ها به دنبال جهانی شدن و ورود به بازارهای بین‌المللی می‌باشند. جهت تحقق این هدف ابتدا سازمان‌ها می‌بایست توان رقابتی خود را در زمینه‌های مختلف مانند کیفیت، نوآوری و قیمت‌گذاری کالا و خدمات تقویت نمایند. این امر نیازمند استفاده از ابزارهای گوناگون می‌باشد. ابزارهای حسابداری مدیریت یکی از این ابزارها است که بیشتر به منظور تعیین دقیق بهای تمام شده و شناسایی و تخصیص هزینه‌ها و در نهایت حذف هزینه‌های بدون ارزش افزوده و فعالیت‌های مرتبط با این هزینه‌ها کاربرد دارند. وجود چنین ابزارهای نوین و اثربخش حسابداری مدیریت، مدیران را در دستیابی بهتر و بهینه‌تر به اهداف شرکت یاری کند که رأس این اهداف، افزودن ثروت سهام داران و ارزش شرکت است (خدای پور و طالبی، ۱۳۸۹).

استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت اطلاعاتی دقیق و مربوط را ارائه می‌دهد که منجر به تصمیم‌گیری‌های موثر و دقیق‌تر توسط مدیران می‌شود تصمیماتی که هر یک می‌تواند بر عملکرد سازمان تاثیر گذارند. چگونگی عملکرد سازمان‌ها را می‌توان از طریق اطلاعات مالی آنها بررسی نمود. هدف این تحقیق بررسی رابطه میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و شاخص‌های مالی ارزیابی عملکرد می‌باشد.

دستیابی به اهداف مطرح شده بالا را می‌توان از طریق بازارهای سرمایه مورد سنجش قرار داد و این امر به وسیله تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی و توسط شاخص‌های مالی صورت می‌گیرد. شاخص‌های مالی تنها به منظور درک عملکرد جاری و گذشته شرکت بکار نمی‌روند، بلکه از آنها به عنوان ابزاری برای برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌های شرکت نیز استفاده می‌شود (عسگری، ۱۳۸۹).

برخی از این شاخص‌های مالی عبارتند از بازده دارایی‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش. نسبت‌های مالی دارای محدودیت‌هایی نیز می‌باشند از جمله اینکه هر یک از نسبت‌های مالی یک بعد از عملکرد مالی سازمان را ارزیابی می‌کند. به عبارت دیگر، هر گروه از

نسبت‌های مالی تنها یک قسمت از فعالیت‌های واحد تجاری را ارزیابی می‌کند و تعداد نسبت‌های مالی که می‌توان از صورت‌های مالی استخراج کرد زیاد بوده و اغلب گسیج‌کننده و متناقض هستند (خواجوی وهمکاران، ۱۳۸۹). داده‌های تاریخی، استاندارد‌های مقایسه‌ای، تغییر موقعیت‌های شرکت، آثار تورم، حساب آرای، نا مفهوم بودن نسبت خوب یا بد، عدم انعکاس آثار غیرمالی از دیگر این محدودیت‌هاست (عسگری، ۱۳۸۹). با توجه به مطالب اشاره شده، هدف این تحقیق بررسی رابطه شاخص‌های عملکرد مالی شرکت و استفاده از ابزارهای نوآرانه حسابداری مدیریت می‌باشد.

بر اساس مدل سینک و تاتل (۱۹۸۹)<sup>۶</sup> عملکرد یک سازمان حاصل روابط پیچیده بین هفت شاخص عملکرد شامل: اثر بخشی، کارایی، کیفیت، بهره‌وری، کیفیت زندگی کاری، نوآوری و سودآوری است. اگر چه نسبت به زمان ارائه این مدل تغییرات بسیاری در صنعت رخ داده ولی همچنان این هفت شاخص از اهمیت بسیاری در عملکرد سازمان برخوردار است. بر اساس این مدل نوآوری یکی از اجزای کلیدی برای بهبود عملکرد است. همچنین بر اساس مدل نتایج و تعیین‌کننده‌ها (۱۹۹۱)<sup>۷</sup> دو نوع شاخص عملکرد پایه در سازمان وجود دارد. شاخص‌هایی که به نتایج مربوط می‌شوند شامل عملکرد مالی و رقابت و آنهایی که بر تعیین‌کننده‌های نتایج تمرکز دارند شامل کیفیت، قابلیت انعطاف، بکارگیری منابع و نوآوری. بر این اساس نوآوری یک عامل تاثیرگذار بر تعیین‌کنندگان نتایج عملکرد می‌باشد. بر اساس این مبانی نظری به کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی می‌تواند نوآوری محسوب گردد و انتظار می‌رود هر نوع نوآوری در شرکت منتهی به خلق ارزش گردد و این ارزش باید در شاخص‌های عملکرد منعکس گردد.

شرکت‌ها در محیط رقابت شدید تجاری به وسیله نوآوری‌ها موقعیت خود را مدیریت و پشتیبانی می‌کنند. در نتیجه نوآوری در سیستم حسابداری مدیریت یک ضرورت تعیین‌کننده در اداره سازمان‌های مدرن می‌باشد (کوئن، ۲۰۱۱). نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌توانند به عنوان اصل کلی و اجرایی شناخته شوند.

بالقوه، اعتماد و همکاری ارتباط قوی تری با عملکرد واحد حسابداری مدیریت درمقایسه با عوامل خارجی بخشندگی داخلی و آزادی برای نقش سازی دارند. یافته های تحقیق نشانگر ارتباط مثبت میان عملکرد واحد حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت می باشد. بر اساس نتایج این تحقیق عملکرد واحد حسابداری مدیریت به ترتیب با کیفیت تصمیم گیری مدیران و سازگاری شرکت، مشتری، اثربخشی بازار و عملکرد مالی قویترین ارتباط را دارد.

دیویس و آلبرایت<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴) تحقیقی با تاثیر موضوع پیاده سازی ارزیابی متوازن بر عملکرد شرکت ها در یک بانک آمریکایی انجام داده اند. آنها در چهار شعبه از بانک چپاده سازی نمودند و پس از دو سال نتایج شاخص های این چهار شعبه را با چهار شعبه ای که هنوز از روش های سنتی برای ارزیابی استفاده می کردند استفاده نمودند. آنها دریافتند که بین پیاده سازی و بکارگیری ارزیابی متوازن و بهبود عملکرد این شعبه ها رابطه معنا داری وجود دارد.

انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (۲۰۰۳) در پژوهشی به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت های آمریکایی پرداختند. شیوه های مورد بررسی آنها در قالب چهار گروه شیوه های بودجه بندی و ارزشیابی، شیوه های پشتیبان تصمیم گیری، روش های کنترل، تحلیل و برنامه ریزی و شیوه های سنجش و بهبود عملکرد دسته بندی شد.

بر اساس پژوهش یاد شده، شیوه های مقداری، هزینه یابی سنتی و بودجه بندی عملیاتی پرکاربردترین ابزارها و برنامه ریزی آرمانی کم کاربردترین روش است. مهمترین مانع استفاده ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت های کوچک، فعالیت خاص سازمان و در شرکت های بزرگ آمریکایی کمیته مدیریت سازمان است.

آدمس (۱۹۹۹)<sup>۱۲</sup> نیز در تحقیقی به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران مالی مؤسسات آموزش عالی پرداختند. ابزارهای مورد مطالعه آنها شامل بودجه بندی برنامه ای، بودجه بندی انعطاف پذیر، بودجه بندی موقتی، بودجه بندی نقدی و روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت بود. بر اساس این پژوهش مؤسسات آموزش عالی خصوصی شاخص به مراکز مشابه عمومی بر

بنابراین به شرکت فرصت می دهد تا فرآیند خلاقیت را به عنوان یک نوآوری و محرک یک ایده، انتخاب، اشاعه و استنباط و طرح ریزی نماید (چن هال<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵). حسابداری مدیریت به فرآیند تهیه کردن گزارشات مدیریت اشاره دارد. حسابداری مدیریت نقش مهمی در سازمان های امروزی بازی می کند و از اینرو هر یک از ابزارهای نوین ارائه شده در حسابداری مدیریت چون هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای هدف، کارت ارزیابی متوازن و کایزن هنگامی که در سازمان برای اولین باز استقرار می یابد یک نوآوری تلقی شده و می تواند عملکرد و شاخص های کلیدی سازمان را متحول نماید (همان منبع).

تحقیقات اندکی به بررسی رابطه کاربرد نوآوری حسابداری مدیریت و معیارهای عملکرد پرداخته است اما برخی تحقیقات مرتبط در ادامه بررسی می شود:

هانم و رباب (۲۰۱۲)<sup>۹</sup> در تحقیقی به بررسی عوامل موثر در پیاده سازی موفق هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های تولیدی آردنی پرداخته اند. به منظور برآوردن اهداف پژوهش، داده های کمی و کیفی جمع آوری شدند داده های کمی از طریق پرسشنامه برای تعیین وضعیت فعلی ABC شامل: تصویب و پیاده سازی آن گرد آوری شدند و داده های کیفی از طریق مصاحبه ها و به قصد یافتن واقعیات در خصوص تصویب و اجرای ABC جمع آوری گردیدند. یافته های اولیه، اجرای ABC در شرکت های تولیدی آردن را حدود ۱۹/۵٪ نشان می داد. یافته های حاصل از مصاحبه عواملی از جمله مد، اجبار به تصمیم گیری و بهره وری مستقیماً به تصمیم پیاده سازی ABC در شرکت های هدف، مرتبط می باشند.

نوریس و همکاران (۲۰۱۰)<sup>۱۰</sup> در تحقیقی در قالب یک نظر سنجی میان ۵۸۰ نفر از مدیران ارشد آلمانی به بررسی مشارکت واحد حسابداری مدیریت در بهبود عملکرد شرکت پرداخته اند. اول به قصد بررسی عوامل تعیین کننده عملکرد واحد حسابداری مدیریت و دوم برای تعیین تاثیر عملکرد واحد حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت. این تحقیق شش عامل که ارتباط مثبتی با کارایی حسابداری مدیریت دارند را شناسایی نمود. عوامل داخلی مشتری مداری، واحد حسابداری مدیریت

کاربرد شیوه‌های حسابداری مدیریت بیشتر تأکید دارند. مراکز آموزش عالی کاربرد شیوه‌های بودجه بندی، قیمت گذاری، سنجش عملکرد و تأمین منابع مالی از خارج از سازمان را از واحدهای تجاری موفق در اجرای این ابزارها، اقتباس کرده‌اند. شرایط خاص مالی در مؤسسات آموزش عالی تأثیر بسیار اندکی بر کاربرد شیوه‌های حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

اسدی و رضایی (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان تاثیر پیاده سازی ارزیابی متوازن بر عملکرد بنگاه به بررسی تاثیر این روش بر عملکرد بنگاه (شرکت صا ایران) از طریق دو فرآیند پیمایشی و بررسی میدانی داده‌های واقعی شرکت طی دوره پنج ساله (قبل و بعد از پیاده سازی) پرداخته‌اند. در این تحقیق به منظور ارزیابی عملکرد از شاخص ارزش افزوده اقتصادی و بازده دارایی‌ها استفاده شده است. براساس یافته‌های تحقیق شاخص‌های مذکور پس از پیاده سازی ارزیابی متوازن بهبود یافته‌اند. این بهبود از طریق افزایش در حجم فروش و سود شرکت صورت پذیرفته است.

دانشفرد و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی نقش پیاده سازی کارت امتیاز متوازن در بهبود عملکرد شرکت صنایع مخابرات ایران پرداخته‌اند. جامعه آماری این پژوهش مجریان و متخصصان پیاده‌سازی ارزیابی متوازن شرکت صنایع مخابرات ایران، مدیران فروش و خدمات پس از فروش، مدیران ارشد، مدیران حسابداری مدیریت و مدیران مالی شرکت‌ها را تشکیل می‌دهند. ۱۲۰ به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد در شرکت صنایع مخابرات ایران پیاده سازی کارت امتیاز متوازن، به بهبود عملکرد سازمان منجر شده است.

در ایران نیز اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۷) تحقیقی درخصوص بررسی نقش سه پارامتر فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران و در نهایت به تبیین نحوه اثرگذاری این عوامل بر یکدیگر پرداختند. نتایج به دست آمده مؤید وجود رابطه بین مشارکت در بودجه بندی، سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران و نیز اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر نوع این رابطه است. بر

اساس این تحقیق رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد. سیستم‌های حسابداری مدیریتی که در یک سازمان مفید واقع می‌شوند به طور لزوم در سازمان دیگری که فرهنگ متفاوتی دارند، سودمند نمی‌باشند. پس برای اجرای موفقیت آمیز استراتژی‌های کنترل و نیز استفاده از ابزارها و تکنیک‌های وارداتی از جوامع پیشرفته با محیط فرهنگی متفاوت، شرکت‌ها باید عوامل فرهنگی و آثار آنها را نیز مدنظر داشته باشند. زیرا توجه نکردن به این موضوع می‌تواند نتایج سوء و پیامدهای عکس به همراه داشته باشد.

اعتمادی و زارعی (۱۳۸۱) در پژوهشی با بررسی عوامل مؤثر بر لزوم استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی نشان دادند که واحد خودروساز مورد مطالعه در صورتی که در حفظ جایگاه خود در بازار با دشواری رو به رو شده و افزون بر آن شاخص به سودآوری خود در آینده دچار تردید باشد به ضرورت باید به سمت استفاده از روش‌های مدیریت هزینه و از جمله هزینه یابی بر مبنای هدف روی آورد.

### ۳- فرضیه پژوهش

برای دستیابی به اهداف تحقیق سه فرضیه به شرح زیر تدوین شده است:

- ۱) میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده دارایی‌ها رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۲) میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده حقوق صاحبان سهام رابطه معنی داری وجود دارد.
- ۳) میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده فروش رابطه معنی داری وجود دارد.

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ هدف کاربردی و از حیث نوع روش تحلیل همبستگی می‌باشد. هدف تحقیق بررسی رابطه میان نوآوری‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مالی سازمان می‌باشد.  
NS = خالص فروش

نتایج حاصله از طریق روش های آماری بند بالا به بیان وجود یا عدم وجود رابطه میان کاربرد حسابداری مدیریت و شاخص های مالی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

#### ۵- متغیرهای پژوهش و شیوه اندازه گیری آنها

در این تحقیق به بررسی رابطه نوآوری های حسابداری مدیریت با شاخص های مالی عملکرد پرداخته می شود. نوآوری های حسابداری مدیریت که شاخص های آن به شرح زیر می باشد:

**هزینه یابی برمبنای فعالیت (ABC):** این رویکرد محرک و عوامل موثر در هزینه های غیر مستقیم ساخت محصول، بازاریابی و پشتیبانی را تعریف نموده و براساس آن هزینه ها را به فعالیت های مختلف تخصیص می دهد (رهنما رودپشتی و جلیلی، ۱۳۸۸). امروزه اگر مدیران واحدهای انتفاعی بخواهند محصولی را تولید کنند که در بازارهای جهانی با محصول مشابه خود قابل رقابت باشد و مشتریان را به خود جذب کند، باید نسبت به فعالیت هایی که در ساخت محصولات نقش دارد و از هزینه انجام این گونه فعالیت ها، به موقع آگاه شوند. این آگاهی از راه شناسایی فعالیت ها و تخصیص هزینه ها و فعالیت ها به دست می آید (پورموسی، ۱۳۸۸).

**مدیریت برمبنای فعالیت (ABM):** به مدیریت فعالیت ها جهت بهبود عملکرد توجه و تمرکز دارد و با کاربست ABC تاثیر تغییرات در تمارین کار، طراحی تولید و استفاده آن، تقاضای مشتریان از منابع مورد درخواست و عملکرد مالی را تعیین می نماید (رهنما رودپشتی، ۱۳۸۷). سیستم مدیریت برمبنای فعالیت از این باور سرچشمه می گیرد که محصولات، فعالیت ها را مصرف می کنند و فعالیت ها نیز منابع را مصرف می کنند.

**هزینه یابی برمبنای هدف (TC):** فرآیند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه ها در مراحل طراحی و برنامه ریزی است (رهنما رودپشتی و جلیلی، ۱۳۸۸). هزینه یابی برمبنای هدف، به عنوان یک ابزار اساسی و کارآمد مدیریت، جهت مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصولات، رویکردی همه سویه را

جامعه تحقیق شامل شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. دلیل انتخاب این جامعه بزرگی این شرکت ها و توان بالای تامین مالی و سرمایه گذاری آنها در طراحی و اجرای سیستم های حسابداری مدیریت و همچنین سهولت دسترسی به اطلاعات مالی این شرکت هاست. در این تحقیق نمونه گیری به روش تصادفی صورت می گیرد. نمونه انتخابی می بایست دارای داده های لازم جهت محاسبه شاخص های مالی مورد بررسی در این تحقیق باشند و پایان سال مالی آنها ۱۳۸۶/۱۲/۲۹ xx بوده و طی سال های ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ جزء شرکت های فعال در بورس باشند. تعداد شرکت های دارای شرایط فوق ۱۰۰ شرکت بوده اند. ابزار گردآوری اطلاعات برای تعیین استفاده از نوآوری های حسابداری مدیریت پرسشنامه بوده است. از پرسشنامه های ارسالی به این شرکت ها ۵۵ پرسشنامه بازگردانده شده اند. پرسشنامه مذکور به منظور تعیین وجود یا عدم وجود یک واقعیت طراحی گردیده در نتیجه نیازمند تعیین روایی و پایایی نمی باشد. به عبارت دیگر از پاسخ دهندگان (مدیران مالی شرکت ها) در مورد استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت سوال شده است. به منظور گردآوری داده ها و اطلاعات کاربرد حسابداری مدیریت پرسشنامه ای برای نمونه آماری تحقیق تهیه شده که شامل پرسش در خصوص استفاده یا عدم استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مورد نظر تحقیق می باشد. شاخص های مالی نیز با استفاده از داده های مالی شرکت ها برای دوره پنج ساله در سال های ۱۳۹۰-۱۳۸۶ و منتشره توسط بورس اوراق بهادار تهران، آزمون می گردد.

#### روش های آماری تحقیق

این تحقیق با هدف بررسی رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های ارزیابی عملکرد در شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام گرفته است. با توجه به اینکه داده ها در بخش حسابداری مدیریت به صورت کیفی و در بخش داده های مالی کمی غیر نرمال بوده در نتیجه برای نیل به پاسخ فرضیه های تحقیق از آزمون ویلکاکسون<sup>۱۳</sup> و کروسکال والیس وتی-تست استفاده شده است. داده ها در بخش مربوط به شاخص های مالی بر اساس میانگین

مدیریت هزینه یابی استاندارد یک ابزار ضروری است به خصوص برای شناسایی و تجزیه و تحلیل انحراف از مبالغ تعیین شده به منظور هدایت دوره فعالیت و دوری از رفتارها و عواملی که ممکن است باعث افزایش قیمت محصول گردد (الکساندر<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۰).

**هزینه یابی کیفیت (QC):** هزینه یابی کیفیت عبارت است از: شناسایی، طبقه بندی و تسهیم صحیح هزینه های مرتبط با کیفیت و ارائه اطلاعات مرتبط، به نحوی که مدیران شرکت را در جهت کنترل و بهبود عملیات آن، راهنمایی کند (بیداکی، ۱۳۸۸). دو نوع هزینه مرتبط با کیفیت وجود دارد:

- هزینه قابل اجتناب
- هزینه غیر قابل اجتناب

هزینه قابل اجتناب شامل هزینه هایی از قبیل ضایعات، دوباره کاری و معیوبات و هزینه غیر قابل اجتناب شامل هزینه های مرتبط با فعالیت های بهبود کیفیت می باشد (وانگ<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۲).

**هزینه یابی کایزن:** کایزن واژه ای ژاپنی به معنای بهبود مستمر برای ارتقاء فعالیت های تجاری است و بر کاهش مستمر هزینه های شناسایی شده برای محصولات موجود شرکت تاکید دارد (کوپر، ۱۹۹۵)<sup>۱۶</sup>. از دیدگاه بخش خدمات، هزینه یابی کایزن کاهش هزینه فرآیند خدمات است و به منظور کاهش هزینه و بهبود مستمر، سازمان ها می بایست از روش های هزینه یابی کایزن استفاده نمایند. به عقیده هاول و ساکورای<sup>۱۷</sup> (۱۹۹۲) توسط هزینه یابی کایزن تیم هایی شامل بازاریابی، مهندسی، خرید، تولید و حسابداری برای جایگاه قیمت محصول همکاری می کنند (یزدانی، ۲۰۱۲).

در این تحقیق داشتن هر یک از نوآوری های حسابداری مدیریت با عدد یک و نداشتن آن در شرکت مورد بررسی با عدد صفر نشان داده شده است. از اینرو به مجموع امتیازات هر شرکت در مورد کاربرد هر نوآوری حسابداری مدیریت عددی نسبت داده می شود و با توجه به این امتیاز شرکت ها به دو گروه دارای نوآوری های حسابداری مدیریت و فاقد این نوآوری ها تقسیم می گردند.

شاخص های مالی مورد نظر تحقیق به شرح زیر می باشد:

به مرحله طراحی محصول دارد. در این شیوه، براساس تحقیقات بازار، قیمت فروش محصولات، پیش از شروع فرآیندهای تولیدی پیش بینی و سپس سعی می شود، محصولی با بهای تمام شده از پیش تعیین شده، طراحی و تولید گردد، تا بتواند سود مورد نظر مدیریت را تأمین کند و در عین حال، از کیفیت مطلوب و شرایط رقابتی برخوردار باشد به گونه ای که رضایت مشتری به شیوه ای شایسته جلب شود (اعتمادی وزارعی، ۱۳۸۴).

**کارت ارزیابی متوازن (BSC):** نیاز سازمان ها به سازگاری با محیط تجاری پویا و پیچیده امروزی برای ادامه بقا که ناشی از توسعه بازارهای رقابتی است از یک سو و از سوی دیگر فشار مجامع سرمایه گذار به مدیران جهت تعیین ارزش و تبیین معیارهای اندازه گیری دقیق و شفاف، باعث شد سازمان ها سیستم های سنتی پاداش و اندازه گیری عملکرد را که در دهه قبل به وجود آورده بودند مورد بازنگری قرار دهند و دوباره آنها را بیازمایند که آیا مبنای صحیح و قابل اتکایی برای تصمیم گیری بوده اند یا خیر؟ در سال ۱۹۹۲ پروفیسور رابرت کاپلان و دیوید نورتون مقاله ای منتشر کردند که در آن رویکرد جدیدی برای اندازه گیری عملکرد با عنوان ارزیابی متوازن ارائه نمودند و نشان دادند که شرکت های موفق برای ارزیابی عملکرد خود فقط به سنجه های مالی متکی نیستند، بلکه عملکرد خود را از سه منظر دیگری که شامل مشتری، فرآیندهای داخلی و رشد و یادگیری می باشد، نیز مورد ارزیابی قرار می دهند.

**هزینه یابی استاندارد:** یک سیستم حسابداری مدیریت است که بر اساس تعداد و ساعاتی که ماشین آلات و نیروی کار در یک دوره زمانی معین در اختیار بخش تولید بوده است، هزینه ها را به محصولات اختصاص می دهد (رهنمارودپشتی و جلیلی، ۱۳۸۸). بر طبق تعاریف ارائه شده در متون اقتصادی استاندارد ها مبالغ را بر اساس اطلاعات دوره های قبل برای پیش بینی عناصر، تنظیم دوره فعالیت، تجزیه و تحلیل فعالیت ها و تعیین هزینه های محصول واحد اقتصادی ارائه می دهند. این مبالغ برآوردی به عنوان حداقل هزینه نام های گوناگونی مانند هزینه های استاندارد، هزینه های نرمال، هزینه های برآوردی و... دارند. به طور کلی در حسابداری

بیاورد. بازده فروش می تواند برای ارزیابی عملکرد سالانه شرکت ها مورد استفاده قرار گیرد که ممکن است در طول چند ماه خاص هیچ درآمندی نداشته باشد و همچنین شرکت هایی که کسب و کارشان نیازمند یک سرمایه گذاری کلان است و بنابراین میزان زیادی کاهش ارزش سرمایه را تجربه می کنند (نشریه میثاق مدیران، ۱۳۸۹).

$$ROS = \frac{NI}{NS} \quad (3)$$

NI = سود پس از کسر مالیات

### ۶- نتایج پژوهش

این تحقیق با هدف بررسی رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های ارزیابی عملکرد صورت گرفته است. در نتیجه برای نیل به پاسخ فرضیه های تحقیق از آزمون تی-تست، آزمون ویلکاکسون و کروسکال والیس استفاده شده است. توزیع داده های مربوط به شاخص های مالی نرمال مشاهده شده است. نتایج آزمون کالموگروف-اسمیرنف<sup>۱۹</sup> در جدول (۱) نمایش داده شده است. متغیرهایی که سطح معنی داری محاسبه شده آنها کوچکتر از ۰/۰۵ است، دارای توزیع غیرنرمال و متغیرهایی که سطح معنی داری محاسبه شده آنها بزرگتر از ۰/۰۵ است، دارای توزیع نرمال ارزیابی شده است.

با توجه به اینکه شرکت های نمونه به دو گروه دارای نوآوری های حسابداری مدیریت و فاقد آن تقسیم شده اند، جدول ۱ نتایج را در هر گروه از شرکت ها و همچنین به طور کلی در کل شرکت های نمونه نشان می دهد. در ادامه به توصیف شاخص های آماری متغیر های تحقیق پرداخته شده و نتایج در جدول شماره (۲) نشان داده شده است.

**بازده دارایی ها (ROA):** میزان سود به ازای هر ریال از وجوه سرمایه گذاری شده در شرکت (جهانخانی و پارسایان، ۱۳۸۶). یک جز کلیدی سود دهی شرکت، کارایی عملیاتی می باشد که تحت تاثیر هزینه بهره و مالیات یا میزان بدهی های مورد استفاده شرکت جهت تامین مالی دارایی هایش قرار نمی گیرد. برای تعیین کارایی عملیاتی اجزای آن (سود قبل از بهره و مالیات یا سود عملیاتی و گردش دارایی ها) مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد (جونز<sup>۱۸</sup>، ترجمه تهرانی و نوربخش، ۱۳۸۹).

$$ROA = \frac{NI}{TA} \quad (1)$$

که در آن:

NI = سود پس از کسر مالیات

TA = کل دارایی ها

**بازده حقوق صاحبان سهام (ROE):** نسبت سود شرکت در ازای هر یک ریال حقوق صاحبان سهام (جهانخانی و پارسایان، ۱۳۸۶).

$$ROE = \frac{NI}{TE} \quad (2)$$

NI = سود پس از کسر مالیات

TE = جمع حقوق صاحبان سهام

**بازده فروش (ROS):** سودآوری در ازای هر ریال فروش (جهانخانی و پارسایان، ۱۳۸۶). بازده فروش نشان می دهد که مدیریت چگونه از فروش خود به شکلی اثر بخش استفاده می کند. لذا بازده فروش منعکس کننده توانایی آن برای مدیریت هزینه ها به ویژه هزینه های سر به سر و فعالیتی کارآمد است. همچنین این امر نمایاگر توانایی شرکت برای جلوگیری از شرایط نامناسب مانند کاهش قیمت ها، افزایش هزینه ها و یا کاهش فروش است. هرچه این رقم بالاتر باشد، شرکت قادر خواهد بود در جنگ بر سر قیمت ها و کاهش احتمالی قیمت ها دوام

جدول شماره (۱): نتایج آزمون توزیع نرمالیتی متغیرهای نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های مالی

نوآوری های حسابداری مدیریت			نتایج کلی			متغیر های تحقیق		
ندارند			دارد					
سطح خطا	آماره z	تعداد	سطح خطا	آماره z	تعداد	سطح خطا	آماره z	تعداد
۰/۸۸۷	۰/۵۸۲	۱۸	۰/۳۹۶	۰/۸۹۸	۳۷	۰/۵۲۷	۰/۸۱۱	۵۵
۱	۰/۳۵۱	۱۸	۰/۳۷۷	۰/۹۱۲	۳۷	۰/۴۴۸	۰/۸۶۱	۵۵
۰/۶۰۷	۰/۷۶۲	۱۸	۰/۴۵۶	۰/۸۵۶	۳۷	۰/۴۱۱	۰/۸۸۷	۵۵



جدول (۲): شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی شاخص‌های مالی

متغیر	تعداد	میانه	میانگین	واریانس	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
بازده دارایی‌ها	۵۵	۰/۱۰۴۵	۰/۱۱۳	۰/۰۰۷	۰/۰۸۲	۰/۷۳۹	۰/۳۰۶
بازده حقوق صاحبان سهام	۵۵	۰/۲۸۸	۰/۲۷۶	۰/۰۶۳	۰/۲۵۱	-۱/۵۰۳	۵/۷۱۶
بازده فروش	۵۵	۰/۱۲۴	۰/۱۵۶	۰/۰۲۴	۰/۱۵۳	-۰/۱۳۳	۱/۲۴۷

موضوعی بیشتر باشد. نتایج به دست آمده از آزمون ویلکاکسون در جدول (۳) بیان شده است.

جدول (۳): آزمون ویلکاکسون بین کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده دارایی‌ها

متغیر اصلی	تعداد	سطح خطا	مقدار احتمال	آزمون	نوع رابطه
بازده دارایی‌ها	۵۵	۰/۰۵	۰/۰۳۱۳	ویلکاکسون	رابطه مستقیم

**فرضیه دوم:** میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده حقوق صاحبان سهام رابطه معنی داری وجود دارد.

رابطه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت این تحقیق با حقوق صاحبان سهام به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفته است. فرضیه صفر و مخالف به صورت زیر طرح است:

میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده حقوق صاحبان سهام رابطه معنی داری وجود ندارد:  $H_0$   
 میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده حقوق صاحبان سهام رابطه معنی داری وجود ندارد:  $H_1$

با توجه به اینکه آماره  $t$  محاسبه شده با مقدار  $۱/۴۲۰۳$  از قدرمطلق آماره بحرانی  $۱/۹۶$  کوچکتر است و به بیان دیگر سطح خطای محاسبه شده بزرگتر از  $۰/۰۵$  است، در نتیجه فرضیه صفر در سطح  $۰/۰۵$  اطمینان تایید شده و بنابراین می‌توان ادعا نمود که میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و حقوق صاحبان سهام (ROE) رابطه معنی داری وجود ندارد. تفسیر و نتایج به دست آمده از آزمون  $t_{student}$  در جدول (۴) بیان شده است.

همان طور که ملاحظه می‌شود متغیر بازده دارایی‌ها با میانگین  $۰/۱۱۳$  و انحراف معیار  $۰/۰۸۲$  و واریانس  $۰/۰۰۷$

دارای چولگی و کشیدگی مثبت است. به عبارتی متوسط بازده دارایی‌های شرکت‌های نمونه حدود  $۱۱$  درصد است. شاخص‌های میانه و میانگین برای بازده حقوق صاحبان سهام به ترتیب  $۰/۲۸۸$  و  $۰/۲۷۶$  است، به عبارتی نیمی از شرکت‌های نمونه بازده ای حدود  $۲۹$  درصد برای حقوق صاحبان سهام خود فراهم نموده اند.

#### ۷- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری

مدیریت و بازده دارایی‌ها رابطه معنی داری وجود دارد. رابطه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت این تحقیق با بازده دارایی‌ها به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفته است. فرضیه صفر و مخالف به صورت زیر طرح است:

میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده دارایی‌ها رابطه معنی داری وجود ندارد:  $H_0$   
 میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده دارایی‌ها رابطه معنی داری وجود دارد:  $H_1$

برای آزمون این فرضیه از آزمون ویلکاکسون استفاده شده است. با توجه به اینکه آماره  $t$  محاسبه شده با مقدار  $۲/۱۳$  از قدرمطلق آماره بحرانی  $۱/۹۶$  بزرگتر است و به بیان دیگر سطح خطای محاسبه شده کوچکتر از  $۰/۰۵$  است، در نتیجه فرضیه صفر در سطح  $۰/۰۵$  اطمینان رد شده و بنابراین می‌توان ادعا نمود که میان کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و بازده دارایی‌ها (ROA) رابطه معنی داری وجود دارد. این رابطه مستقیم است یعنی هر چه نوآوری‌های به کار رفته در شرکت بیشتر بوده است بازده دارایی‌های آن شرکت نیز بیشتر است تفسیر مالی و

#### جدول (۴): آزمون t\_student بین کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و حقوق صاحبان سهام

متغیر اصلی	تعداد	سطح خطا	مقدار احتمال	آزمون	نوع رابطه
حقوق صاحبان سهام	۵۵	۰/۰۵	۰/۱۶۱۴	t_student	رابطه ندارد

شرکت مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. به منظور جمع آوری داده های مربوط به کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت از پرسشنامه استفاده گردید. به منظور گردآوری داده های مربوط به محاسبه شاخص های مالی از صورت های مالی منتشره توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰-۱۳۸۶ استفاده گردیده است.

نتایج تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده نشان می دهد که میان بازده دارایی ها و کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود دارد. همچنین بر اساس این نتایج میان بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش با کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود ندارد.

با توجه به تایید وجود رابطه میان بازده دارایی ها و کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت می توان بیان نمود که استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت با توجه به تاثیری که بر تهیه دقیق تر اطلاعات حسابداری دارند ممکن است بر محاسبه شاخص های عملکرد نیز موثر باشند، خصوصاً این رابطه در مورد بازده دارایی ها مثبت است. بازده دارایی ها یکی از متداول ترین معیارهای ارزیابی عملکرد مالی شرکت از دیرباز بوده است. همچنین باتوجه به اینکه بازده دارایی های یک شرکت تحت تاثیر میزان دارایی هایی می باشد که تحت کنترل مدیریت سازمان قرار دارند و در مقایسه با حقوق صاحبان سهام و فروش بیشتر از عوامل درون سازمانی و مستقیماً از تصمیمات مدیران برای کاربرد و بهره وری دارایی های سرمایه ای شرکت، تاثیر می پذیرند در نتیجه ابزارهایی که توسط مدیریت سازمان به منظور بهبود عملکرد به کار می رود بر بازده دارایی ها تاثیر بیشتری می گذارد. به عبارتی به کارگیری نوآوری های درون سازمانی مستقیماً بر بازده دارایی ها و کارایی و اثربخشی کاربرد آنها موثر خواهد بود. به همین منظور می توان به بررسی رابطه متغیرهایی مانند سود خالص، سود پس از کسر مالیات و... که بر بیشتر شاخص های مالی ارزیابی عملکرد موثرند با کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت پرداخت که نتایج حاصل از آن می تواند منجر به استفاده بیشتر از حسابداری مدیریت به منظور دستیابی به شاخص های

**فرضیه سوم:** میان کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و بازده فروش رابطه معنی داری وجود دارد. رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت این تحقیق با بازده فروش به شرح زیر مورد آزمون قرار گرفته است. فرضیه صفر و مخالف به صورت زیر طرح است:

میان کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و بازده فروش رابطه معنی داری وجود ندارد:  $H_0$

میان کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و بازده فروش رابطه معنی داری وجود دارد:  $H_1$

با توجه به اینکه آماره t محاسبه شده با مقدار ۰/۹۶۴۷ از قدرمطلق آماره بحرانی ۱/۹۶ بزرگتر است و به بیان دیگر سطح خطای محاسبه شده کوچکتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه صفر در سطح ۹۵٪ اطمینان رد شده و بنابراین می توان ادعا نمود که میان کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و بازده فروش (ROS) رابطه معنی داری وجود دارد. نتایج به دست آمده از آزمون های ویلکاکسون در جدول (۵) بیان شده است.

#### جدول (۵): آزمون ویلکاکسون بین کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و بازده فروش

متغیر اصلی	تعداد	سطح خطا	مقدار احتمال	آزمون	نوع رابطه
بازده فروش	۵۵	۰/۰۵	۰/۳۳۴۷	ویلکاکسون	رابطه مستقیم

#### ۸- نتیجه گیری و بحث

این تحقیق به بررسی رابطه میان سه شاخص ارزیابی عملکرد مالی شامل بازده دارایی ها، بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش و کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت در شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است. به این منظور ۵۵

- \* بیداقی، بابک، (۱۳۸۸)، هزینه یابی کیفیت و تاثیر آن در هزینه های سازمانی، مجله بندر و دریا، شماره ۳۳، ص ۱۲۳-۱۱۸.
- \* پورموسی، علی اکبر، (۱۳۸۸)، مدیریت بر مبنای فعالیت ها، نشریه صنعت لاستیک ایران، شماره ۵، ص ۸۰-۷۴.
- \* جهانخانی، علی وپارسایان، علی، (۱۳۸۶)، مدیریت مالی، انتشارات سمت.
- \* خدای پور، احمد و طالبی، رقیه، (۱۳۸۹)، بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲، ص ۱۳۷-۱۱۷.
- \* خواجهی، شکراله، علی غیوری مقدم، محمدجواد غفاری، (۱۳۸۹)، تکنیک تحلیل پوششی داده هامکملی برای تحلیل سنتی نسبت های مالی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۰، ص ۵۶-۴۱.

#### فهرست منابع

- \* دانشفرد، کرم الله، وحدانی، کاوه و آغاز، عسل، (۱۳۸۹)، بررسی نقش پیاده سازی کارت امتیاز متوازن در بهبود عملکرد سازمان، فصلنامه رهبری و مدیریت آموزشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرمسار، سال چهارم، شماره ۲، ص ۷۲-۵۵.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون و جلیلی، محمد، (۱۳۸۸)، هزینه یابی هدف، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۸۷)، حسابداری مدیریت راهبردی مبتنی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تحقیقات.
- \* عباس زاده، محمدرضا و بزازاده، حمیدرضا، (۱۳۸۸)، حسابداری مدیریت در کشورهای کمتر توسعه یافته، مجله حسابرس، شماره ۴۵-۴۴، ص ۵۷-۵۴.
- \* عسگری، محمدرضا، (۱۳۸۹)، نسبت های مالی ابزاری مفید اما دارای محدودیت، عصر مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۴، ص ۱۱۶-۱۲۰.
- عملکرد دقیق تر گردد و این خود منجر به تصمیم گیری های دقیق تری توسط سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه در بازار سهام می گردد. بر اساس نتایج این تحقیق پیشنهادات زیر ارائه می گردد:
- ایجاد طرح های آموزشی برای آشنایی کارکنان مربوطه با مفاهیم و ابزار های حسابداری مدیریت.
  - اجرای آزمایشی نوآوری های حسابداری مدیریت و بررسی تاثیر آن بر شاخص های مالی نسبت به دوره ای که از این نوآوری ها در سازمان استفاده نمی شد.
  - بازنگری در سیستم حسابداری مدیریت شرکت ها و استفاده از ابزار های نوین آن.
  - بررسی رابطه جداگانه هر یک از نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های مالی.
  - بررسی رابطه مورد بحث این تحقیق با سایر ابزار های حسابداری مدیریت و سایر شاخص های مالی خصوصا شاخص های نوین خلق ارزش مانند ارزش افزوده اقتصادی و ارزش افزوده بازار.
- \* اسدی، غلامحسین ورضایی، مصطفی، (۱۳۹۰)، تاثیر پیاده سازی ارزیابی متوازن بر عملکرد بنگاه، تحقیقات حسابداری، سال ۳، شماره ۱۰، ص ۷۱-۵۶.
- \* اعتمادی، حسین و دیانتهی دیلمی، زهرا، (۱۳۸۷)، بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران، اعتمادی-حسین، پژوهش های مدیریت در ایران، دوره ۱۳، شماره ۴، ص ۶۰-۳۵.
- \* اعتمادی، حسین و زارعی، غلامرضا، (۱۳۸۴)، عوامل موثر بر لزوم استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی، مجله اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، شماره ۲، ص ۴۴-۳۱.
- \* اعتمادی، حسین و زارعی، غلامرضا، (۱۳۸۴)، عوامل موثر بر لزوم استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی، مجله اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، شماره ۲، ص ۴۴-۳۱.

- \* Sanford, B., (2007), Innovation, Success and Failure in Public Management Research: Some Methodological Reflections Forthcoming in Public Management, vole.25, No.3,p 3-17.
- \* Wang,Shi Min Alex & Others,(2012),Cost Of Services And Quality : A Literathure Reviw,National Taiwan University.
- \* Yazdani,Qanbar Ali,(2012),Investigating The Cost Of Educating Per Study using Activity Based Costing(ABC) System In Islamic Azad University Qaemshahr Branch,American Journal Of scientific Research,vol.62.
- \* کریمی، تورج،(۱۳۸۵)، مدل های نوین ارزیابی عملکرد سازمان، ماهنامه تدبیر، شماره ۱۷۱، ص ۲۷-۲۲.
- \* محاسبه بازده فروش، نشریه میثاق مدیران، شماره ۵۱، (۱۳۸۹)، ص ۱.

- \* Adams O. L. (1999)."A National Study of the Status of Managerial Accounting Practices in Higher Education Administration as Perceived by the Chief Financial Officers" Ph.D Dissertation.
- \* Alexandru,Marian&Felicia,(2010),The Method Of Standard Costing In public Management A possible And Necessary Option,Theoretical and Applied Economics-Asociația Generală a Economiștilor din România Vol. 5,2011.
- \* Chadwick,A.(2000),Studying Political Ideas:A Public Political Discourse Approach, Political Studies, No.48,p283-301.
- \* Chenhall, R.H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. Accounting, Organization and Society 30: 395-422.
- \* Cooper, R., (1995). When Lean Enterprises Collide: Competing Through Confrontation, Cambridge, MA, Harvard Business School Press.
- \* Davis,S. Alberight,T.(2004),An investigation of the effect of Balanced scorecard implementation on financial performance,Management accounting Research.
- \* Hanim,Faudziah&Rababah,Abedalqader,(2012),Management Accounting Change: ABC Adoption and Implementation, Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice, Vol. 2012,p1-17.
- \* Horngren,C.T,G.Foster,&S.M.Datar,(2000),Cost Accounting: A Managerial Emphasis,10Th Edition,Prentice hall,Upper saddle River,NJ USA.
- \* Johnson and Kaplan's, (1987), Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accountin, Boston: Harvard Business School Press.
- \* Nevries, Pascal&Langfield-Smith, Kim&Sill, Frauke,(2010), The contribution of management accounting departments to firm performance, University of Witten/ Herdecke-Germany,p1-37.
- \* Quynhthu, N., (2011), The Relationship Between Corporate Culture And Use of Management Accounting Innovation In Vietnamese Companies: A Study Of Techcom Bank, Graduation project,p1-86.

### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> - Sanford
- <sup>2</sup> - Chadwick
- <sup>3</sup> - Quynhthu
- <sup>4</sup> - Johnson & Kaplan
- <sup>5</sup> - FASTER & Datar
- <sup>6</sup> - Sink & Tatl
- <sup>7</sup> - Results & Determines Model
- <sup>8</sup> - Chenhall
- <sup>9</sup> - Hanim & Rababah
- <sup>10</sup> - Nevries & Others
- <sup>11</sup> - Davis&Alberight
- <sup>12</sup> - Adams
- <sup>13</sup> - wilcoxon
- <sup>14</sup> - Alexandrus
- <sup>15</sup> - Wang
- <sup>16</sup> - Coope
- <sup>17</sup> - Howell & Sakurai
- <sup>18</sup> -Jones
- <sup>19</sup> -One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test