

ارزیابی و شناسایی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت در ایران

الهام کمال‌زارع

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مرند، گروه حسابداری، مرند، ایران

حیدر محمدزاده سالطه

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مرند، گروه حسابداری، مرند، ایران

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۰/۱۸ تاریخ پذیرش: ۹۴/۲/۲

چکیده

حسابداری مدیریت بر استفاده از اطلاعات حسابداری برای مدیران در سازمانها، جهت مهیا کردن آنها برای تصمیم‌سازی کسب و کار آگاهانه تأکید دارد که به آنها اجازه می‌دهد تا کارکردهای کنترل و مدیری‌شان را بهتر تجهیز نمایند. هدف اصلی این تحقیق شناسایی محرک‌ها و موانع بر تغییرات در حسابداری مدیریت می‌باشد. در این راستا، پرسشنامه‌ای (مشمول بر ۴۲ سؤال و ۱۳ مؤلفه) تدوین و در بین ۳۵۰ نفر از مدیران و حسابداران عضو انجمن حسابداران ایران و انجمن حسابداری مدیریت ایران توزیع گردید. جهت تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسش‌نامه و با توجه به نرمال بودن داده‌ها، آزمون تی استودنت تک نمونه‌ای مورد استفاده قرار گرفت. نتایج بدست آمده نشان داد که از دیدگاه جامعه‌ی مورد پژوهش، مؤلفه‌های پیش‌بینی‌های هیأت مدیره درباره سود، پاداش پرداختی سالانه به کارکنان، هزینه‌های نمایندگی، کیفیت داده‌ها و هزینه‌های زیست محیطی از محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت و مؤلفه‌های تغییرات سازمانی، عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره، عدم شفافیت اطلاعات مالی و عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت به حساب می‌آیند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، تغییرات حسابداری مدیریت، محرک‌های حسابداری مدیریت و موانع حسابداری مدیریت.

۱- مقدمه

مدیریت در ارتباط با معیار کیفیت و معیار مالی شرکت‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

بررسی‌های تجربی، شکافی را بین مفاهیم نظری حسابداری مدیریت و فعالیت‌های اصلی در سازمان‌ها نشان می‌دهد. به طور مشخص، تحقیقات نسبتاً کمی در ارتباط با فاکتورهای خاص وجود دارد که منجر به تحریک و حذف پذیرش اصول پیچیده حسابداری مدیریت می‌گردد. در این مقاله به تجزیه و تحلیل محرک‌ها و عوامل بازدارنده تغییرات حسابداری مدیریت در ایران پرداخته شده است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

امروزه برای حفظ و بقای سازمانها در چرخه رقابتهای جهانی نباید از مهمترین نیروی موثره سازمانی یعنی پیشرفت تکنولوژی غافل ماند و سازمانهای پویا برای باقی ماندن در گردونه رقابتی نیازمند به اطلاعات به روزی می باشند که فراهم نمودن این اطلاعات بر عهده واحد حسابداری مدیریت در سازمان ها می‌باشد. در حقیقت، حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از حسابداری در داخل سازمان است و در راستای دستیابی به هدفهای سازمان از طریق بهبود تصمیم گیری توسط مدیران و کارکنان است (میرحسینی، ۱۳۹۲). از مهمترین اهداف حسابداری مدیریت، می توان به موارد ذیل اشاره کرد:

- ۱) تامین اطلاعات موردنیاز مدیران برای تصمیم گیری و برنامه ریزی
 - ۲) کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیتهای عملیاتی
 - ۳) انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای هدفهای سازمان
 - ۴) سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان. (رسولی، ۱۳۷۷)
- در مقایسه با حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، رشته علمی جدید محسوب می شود. در نتیجه به موازات پیدایش راههای جدید تهیه اطلاعات برای کمک به مدیران، مفاهیم و ابزارهای حسابداری مدیریت نیز به تدریج تکامل می یابد. علاوه بر این، محیط واحدهای انتفاعی به سرعت در حال تغییر است و حسابداری مدیریت نیز باید در تهیه اطلاعات به ترتیبی عمل کند که این تغییرات را منعکس سازد. به این ترتیب می توان اطمینان داشت که حسابداری مدیریت در آینده نیز همانند چند دهه قبل، ابزاری مناسب برای کمک به مدیران محسوب شود (ولی زاده، ۱۳۹۱).

تولید ناب نیازمند یک استراتژی منسجم برای پیاده سازی است و دروازه این استراتژی، مدیریت نوین است. حسابداری مدیریت رویکردی هماهنگ با تفکر نوین مدیریتی است که اطلاعات مربوط و قابل اتکائی جهت تصمیم‌گیری و کنترل فراهم می‌آورد تا قابلیت سودآوری شرکت با اتخاذ تصمیمات ناب مبتنی بر ارائه اطلاعات مربوط به بهای تمام شده محصولات را افزایش دهد (مارتیز و همکاران، ۲۰۰۸). اجرای هر رویکرد نوینی در هر کشوری با موانعی روبروست که اجرای حسابداری مدیریت نوین نیز از این قاعده مستثنی نیست و با موانع عدیده ای روبرو خواهد بود که برای رسیدن به بنگاه ایده‌آل، نیاز است این موانع مورد بررسی قرار گیرد و راه حل هایی جهت رفع این موانع اتخاذ گردد (یان و همکاران، ۲۰۰۶). چرا که حسابداری مدیریت نوین با حذف بسیاری از محرک‌های فاقد ارزش افزوده مرتبط با سیستم کنترل های داخلی و حسابداری مدیریت سنتی در منابع و زمان در اختیار شرکت، صرفه جویی نموده و باعث ارزش آفرینی برای مشتریان، افزایش جریانهای نقدی شرکت و حداکثر کردن ثروت سهامداران می شود (لی و همکاران، ۲۰۰۱). حسابداری مدیریت از سالیان دور همواره با یک جهش نسبتا ملایم در حال پیشرفت بوده است و محرک‌ها و موانع زیادی را در این راستا تجربه کرده است (جونس و همکاران، ۲۰۰۷). در این پژوهش با تکیه بر عوامل مالی و غیر مالی تاثیرگذار بر نگرش مدیران برای آینده تغییرات حسابداری مدیریت در ارتباط با معیار کیفیت و معیار مالی شرکت‌ها به بررسی عوامل مربوط به محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری مدیریت پرداخت شده است. با توجه به پژوهش‌های محققین قبلی از یک سری متغیرهای مستقل از قبیل دسترس پذیری به اعضای هیئت مدیره ستادی (مارتیز و همکاران، ۲۰۰۸)، هزینه های مورد انتظار پایین (بلودکت و همکاران، ۱۹۹۸)، شفافیت بالای اطلاعات مالی (میلاس و همکاران، ۲۰۰۸)، سودآوری بالای شرکت (مکس هم، ۲۰۰۲)، پیش بینی های هیات مدیره در ارتباط با سود شرکت (اسپرنگ و همکاران، ۱۹۹۵)، پاداش پرداختی سالانه به کارکنان (اسمیت و همکاران، ۱۹۹۸)، هزینه های نمایندگی (پاتروس و همکاران، ۲۰۰۶)، پشتیبانی های فناوری اطلاعات (میلاس و همکاران، ۲۰۰۸)، کیفیت داده ها (توتوش و همکاران، ۲۰۰۱)، تغییرات سازمانی، هزینه های زیست محیطی، کنترل های افزایش قیمت دارایی ها و تعامل های مدیران (دیویدو و همکاران، ۲۰۰۰) به عنوان عوامل محرکی یا موانع تغییرات حسابداری مدیریت استفاده و با متغیر وابسته نگرش مدیران برای آینده تغییرات حسابداری

تحقیق بیدهان (۲۰۰۷) در خصوص کاربرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت در تصمیم‌گیری شرکت‌های تولیدی بنگلادشی نیز نشان می‌دهد که اغلب شرکت‌های تولیدی بخش دولتی و خصوصی این کشور از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت استفاده نمی‌نمایند؛ بلکه تنها تعداد اندکی از شرکت‌ها، شمار کمی از این تکنیک‌ها، نظیر: سیستم اقدام به هنگام و مدیریت کیفیت جامع را مورد استفاده قرار می‌دهند. در حدود ۷۵٪ پاسخ‌دهندگان به سوالات این تحقیق ابراز داشته‌اند که از نحوه اجرای تکنیک‌های حسابداری مدیریت در این کشور ناراضی هستند و معتقدند که نوع نگرش به این تکنیک‌ها باید تعدیل شود. ۱۵٪ از پاسخ‌دهندگان آن را رضایت‌بخش و مابقی آن را به کل نامطلوب دانسته‌اند. تمامی پاسخ‌دهندگان به سوالات، اظهار داشته‌اند که استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌ها ضروری است و دلیل عدم بکارگیری این تکنیک‌ها را عواملی نظیر عدم آگاهی مدیران ارشد سازمان، تاکید بیش از حد روی تهیه اطلاعات مالی، هزینه‌بر بودن استفاده از این تکنیک‌ها بیان کرده‌اند.

فیلیکس شوآرتس و همکاران^۱ (۲۰۱۳) تحقیقی تحت عنوان «عوامل برانگیزنده‌ی تغییر در حسابداری مدیریت و موانع پیش روی آن‌ها» را انجام دادند. یافته‌های بدست آمده‌ی حاکی از آن است که توانمندی‌های فناوری اطلاعات و کنترل رفتاری، انجام تغییر را میسر می‌سازند. فقط تغییر سازمانی مانع پذیرش و اتخاذ شیوه‌های پیچیده و پیشرفته می‌شود. عوامل هزینه و کارکنان تأثیر معناداری بر نگرش مدیران ندارند. علاوه بر آن، آن دسته از بانک‌هایی که با کمک معیارها و اندازه‌گیری‌های مالی مدیریت می‌شوند در اثر تشویق و ترغیب مدیران و هیات مدیره بیش‌تر، گرایش به سودآوری خواهند داشت. در آن دسته از بانک‌هایی که از معیارها و اندازه‌گیری‌های غیر مالی استفاده می‌شود؛ معمولاً شفاف سازی‌ها افزایش می‌یابد. اما در عین حال با تغییر سازمانی همسویی چندانی را نشان نمی‌دهد.

ماسیمو کانترافاتو و همکاران^۲ (۲۰۱۳) تحقیقی تحت عنوان «بررسی روند شکل‌گیری رابطه بین حسابداری اجتماعی، حسابداری محیط زیستی، تغییر سازمانی و حسابداری مدیریت» انجام دادند که هدف از تحقیق بررسی روابط بینابینی میان تغییر سازمانی و کارکردهای SEAR (حسابداری و گزارشگری اجتماعی و محیط زیستی) و همچنین نقش حسابداری مدیریت در این گونه پویایی سازمانی می‌باشد. علاوه بر آن، به تبیین فرایندهای تغییر که از طریق آن‌ها کارکردهای SEAR به وضعیت راهبردی سازنده در حوزه تحولات سازمانی و فرا سازمانی متحول گردیده، پرداختند.

برای برنامه‌ریزی و کنترل در هر سازمانی به اطلاعات نیاز است و اطلاعاتی که سیستم حسابداری در هر سازمان فراهم می‌سازد، اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیری به منظور برنامه‌ریزی و کنترل است.

در ایران به چند دلیل لزوم بازنگری پیوسته در روش‌های مدیریتی احساس می‌شود: اولاً: به دلیل وجود منابع عظیم طبیعی نظیر ذخایر نفت و گاز، معادن و نیز وضعیت مناسب آب و هوایی و امکان تولید محصولات کشاورزی، مواد اولیه مورد نیاز در صنایع مادر به وفور در دسترس است از این رو مدیریت این منابع اهمیت زیادی دارد. ثانیاً: به دلیل وجود موقعیت استراتژیک و جغرافیایی کشور، زمینه ترانزیت کالا به کشورهای خارج و به عبارت دیگر صادرات کالا براحتمال امکان پذیر است. از این رو درآمدهای حاصل از محصولات تولیدی و کالاهای ترانزیتی برای کشور مهم به شما می‌آید.

ثالثاً: نرخ رشد جمعیتی در سال‌های اولیه انقلاب باعث شده تا وضعیت شغلی برای جوانان در اولویت کاری دولت‌مردان و واحدهای زیر مجموعه آن‌ها قرار گیرد.

با وجود این دلایل به نظر می‌رسد حدود استفاده از روش‌های حسابداری مدیریت در تهیه اطلاعات برای مدیران نامعلوم است. این تحقیق با هدف روشن کردن این موضوع انجام شده است. به عبارت دیگر، تلاش می‌شود به این سوالات پاسخ داده شود که محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت کدامند؟

بنابراین با توجه به اهمیت شناسایی و رتبه‌بندی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت، اهداف کلی این پژوهش عبارتند از:

- شناسایی محرک‌ها و موانع بر تغییرات در حسابداری.
- رتبه‌بندی محرک‌ها و موانع بر تغییرات در حسابداری مدیریت. (ولی زاده، ۱۳۹۱)

تحقیقات انجام شده توسط مالیاح و همکاران (۲۰۰۴) در چهار کشورهای آسیایی (شامل مالزی، سنگاپور، چین و هند) نشان می‌دهد که میزان استفاده از تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت (نظیر سیستم اقدام به هنگام، بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت کیفیت جامع، مهندسی مجدد فرآیندها، ارزیابی چرخه عمر، و بهایابی هدف) بسیار کم است و به نحوی که می‌توان گفت، اصلاً مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. در مقابل، فنون سنتی حسابداری مدیریت نظیر بهایابی استاندارد، تجزیه و تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سنتی و تجزیه و تحلیل بها - حجم - سود، کماکان به صورت گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد.

همچنین به اهمیت حسابداری مدیریت در هموار سازی و شکل دهی مسیر کلی کارکردهای SEAR پرداختند.

متقی (۱۳۷۹) با بررسی موانع و مشکلات است فاده از حسابداری مدیریت در شرکتهای آب نشان داد که این شرکت ها واحدی به نام حسابداری مدیریت ندارند و به گزارشگری درون سازمانی در این شرکت ها اهمیت داده نمی شود. همچنین وضعیت اقتصادی و هزینه استفاده روش های حسابداری مدیریت در عدم بکارگیری روش ها نقشی ندارد. تحقیقات دیگری نیز نتایج مساعدی از وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های داخلی نشان می دهد؛ به عنوان نمونه صادقیان آژیری (۱۳۷۷) با بررسی نظریات مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس نشان داد که ۹۱/۲ درصد مدیران معتقدند که اعداد حسابداری ارائه شده در گزارشگری درون سازمانی، محتوای اطلاعاتی لازم را برای تصمیم گیری و اعمال کنترل توسط مدیران را دارا است.

محمدزاده سالطه و رویایی (۱۳۸۶) تحقیقی با عنوان «بررسی فاصله انتظاراتی میان آموزش و عمل حسابداری مدیریت» انجام دادند که این تحقیق در صدد آن است تا با ارزیابی میزان انتظارات اساتید و مدیران شاغل از حسابداری مدیریت، فاصله موجود بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت را شناسایی و برای به حداقل رساندن این فاصله، راهکارهایی ارائه نماید. بدین منظور یک نمونه ۱۵۰ تایی از شرکت های فعال تولیدی بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند که در نهایت ۶۹ نفر آنها به پرسشنامه پاسخ دادند. همچنین برای ۲۵ نفر از اساتید حسابداری مدیریت در دانشگاه ها پرسشنامه پاسخ دادند. همچنین برای ۲۵ نفر از اساتید حسابداری مدیریت در دانشگاهها پرسشنامه ارسال شد که در نهایت ۲۳ نفر به پرسشنامه ها پاسخ دادند. نتایج حاصله نشان می دهد که مدیران شاغل بر بکارگیری تکنیک های سنتی و اساتید دانشگاه بر تکنیک های نوین حسابداری مدیریت تاکید دارند. هر دو گروه بر مهارت ها و ویژگی ها و نقاط ضعف و قوت فارغ التحصیلان اخیر حسابداری نظرات مشابهی ارائه دادند. عدم پذیرش تکنیک های نوین حسابداری مدیریت توسط شاغلین، ضرورتا بدین معنا نیست که این تکنیکها، نامربوط و غیر کاربردی هستند. اساتیدی که در پی راهکارهایی برای پذیرش تکنیک های نوین می باشند، لازم است که یک پایگاه داده یا یک مجله بار ارتباط مشترک بین شاغلین و استادان ایجاد کنند تا از این طریق راحتتر بتوانند مسائل و مشکلات موجود را به همدیگر منتقل نمایند بدین صورت که شاغلین، مشکلات واقعی موجود در بکارگیری تکنیک های مورد استفاده را به اساتید دانشگاهی منتقل و اساتید نیز متقابلاً راهکارهای لازم

برای حل مسائل موجود را همراه با پیشنهاد تکنیکهای نوین و به مدیران شاغل در حسابداری مدیریت ارائه دهند. همچنین مدیران شرکت ها می توانند برای کارکنان حسابداری خود دوره های آموزشی ضمن خدمت برگزار نموده و در این زمینه از اساتید دانشگاه ها کمک بگیرند. وجود یک منبع اطلاعاتی و عملیات مشترک بین شاغلین و اساتید دانشگاه هر دو گروه را قادر خواهد ساخت تا بصورت هماهنگ فعالیت نمایند و فاصله انتظاراتی موجود را به حداقل برسانند.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان «بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» بیان نمودند که یکی از جنبه های مهم تحقیقات حسابداری در کشورهای مختلف، کسب شناخت از وضعیت سیستم های حسابداری و کشف نقاط ضعف، خلاهای موجود و ارائه راهکارهایی برای رفع کاستی ها و ارتقا به سطوح بالاتر است. با وجود انجام تحقیقات بسیاری در زمینه مباحث مالی شرکت های ایرانی، متأسفانه تحقیق جامعی در خصوص بررسی مراحل تکاملی و جایگاه فعلی حسابداری مدیریت در شرکت های مذکور انجام نشده است. در این تحقیق، نمونه ای متشکل از ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انتخاب شد که در نهایت نتایج به دست آمده از پاسخ های مدیران ۷۲ شرکت، حکایت از آن دارد که ۷۳٫۶٪ از شرکت های مورد مطالعه در مرحله اول تکاملی، ۵۱٫۴٪ در مرحله دوم، ۴۵٫۸٪ در مرحله سوم و ۱۵٫۳٪ در مرحله چهارم قرار گرفته اند که از این منظر، نتایج تحقیق حاضر، بسیار نزدیک به تحقیقات مشابه انجام شده در سایر کشورهای در حال توسعه است. به علاوه، تهیه اطلاعات برای گزارش های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه ها موضوعاتی هستند که در شرکت های مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم گیری استراتژیک و برنامه ریزی، کمتر مورد توجه قرار گرفته اند.

نونهال نهر و رحمتی قورولو (۱۳۹۰) در تحقیقی تحت عنوان «بررسی شکاف بین دیدگاه های دانشگاهیان و شاغلین اجرایی حسابداری مدیریت در اولویت بندی مفاهیم و تکنیک های آن» بیان نمودند که در جوامع پیشرفته، ایجاد و گسترش رشته های تحصیلی، حاصل تعامل عرصه های تجربی و محیط های آموزشی بوده و این امر موجب موفقیت فعالان تجربی گردیده است. یکی از این زمینه ها حسابداری مدیریتی می باشد که به عنوان بازوی اصلی مدیریت سازمان ها یاد می شود. در ارتباط با وجود تعامل مابین دانش حسابداری مدیریت و عرصه های تجربی آن در ایران شواهد چندانی در اختیار نبوده ولی نوعی نگرانی در بین فعالین ذیربط احساس

در راستای تایید یا عدم تایید توزیع نرمال بودن داده ها جهت سنجش متغیرها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید.

برای بررسی و شناسایی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت به دلیل نرمال بودن توزیع داده‌ها، از آزمون مقایسه میانگین تک نمونه‌ای (آزمون t-student) استفاده شد. این آزمون جزو آزمون‌های پارامتریک است.

جهت اولویت‌بندی میزان اهمیت هر کدام از محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت، از آزمون فریدمن استفاده گردید. هنگام بررسی نظرات یک گروه در چند زمینه از آزمون فریدمن استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، بر اساس نظرات افراد (پاسخی که به سوالات پرسشنامه می‌دهند) اولویت هر کدام از موارد بر اساس رتبه‌بندی معنی‌دار (گرایش‌های معنادار افراد به هر کدام از متغیرها) مشخص خواهد شد. به عبارت دیگر فریدمن این فرضیه صفر را می‌آزماید که K متغیر همبسته از یک جامعه مشابه می‌آیند. برای هر موقعیت، k متغیر از ۱ تا k طبقه بندی می‌شود. آماره آزمون بر پایه این طبقات است.

۴- متغیرهای پژوهش ونحوه اندازه گیری متغیرهای آن

متغیرهای مورد مطالعه پژوهش حاضر عبارتند از:

• قابلیت سوآوری شرکت

یکی از مولفه‌های بنیادین حسابداری مدیریتی جهت افزایش برآیندهای سازمان در سطح عملیاتی می‌باشد. در تحقیقات پیشین به بررسی درخواست برای عملکرد مالی بهتر به عنوان یکی از عوامل شتاب بخش تغییرات در حسابداری مدیریتی پرداخته شده است. ضعف در عملکرد مالی به عنوان یکی از عوامل شتاب بخش یادآور شده است که در آن تغییر حسابداری می‌تواند منجر به چاره جویی گردد. نیاز به بهبود سودآوری به عنوان یکی از عوامل شتاب بخش تغییرات در شرکت‌ها تلقی شده است. هدف رشد سودآور منجر به پذیرش معیارهای جدید غیر مالی می‌گردد. زیرا؛ کارکنان و مشتری‌ها ابزارهایی اثربخش و الزامی در ایجاد ارزش سهامدار به شمار می‌آیند. در نتیجه می‌توان نتیجه گرفت شرکت‌های دارای روند رو به کاهش عملکرد مالی، احتمالاً در روش‌های حسابداری مدیریتی خویش، تغییرات بیشتری اعمال می‌کنند.

• پیش‌بینی‌های هیات مدیره درباره سود (توقعات هیات مدیره)

در مطالعات پیشین نشان داده شده است که افرادی از قبیل اعضای هیات مدیره و متصدیان ارشد امور مالی می‌توانند بر تغییرات در حسابداری اثرگذار باشند. هرگونه تغییر در

می‌شود. پژوهش حاضر به صورتی تجربی به بررسی تعامل بین دانش حسابداری مدیریت و عرصه‌های تجربی آن در ایران می‌پردازد. جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های (تولیدی) پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند که اطلاعات از طریق ارسال پرسش‌نامه به دانشگاهیان و شاغلین حرفه جمع‌آوری شده و با استفاده از آزمون‌های آماری کروسکال والیس، تحلیل واریانس و دانکن تجزیه و تحلیل شده است. نتایج حاکی از آن بوده که در مورد اهمیت ۶۰ درصد از مفاهیم حسابداری مدیریت بررسی شده بین گروه‌های آزمودنی تفاوت معنی‌داری وجود دارد و به نوعی فرضیه تحقیق که بیانگر وجود فاصله بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت در سطح شرکت‌های پذیرفته شده بورس تهران می‌باشد مورد تایید واقع می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، یک تحقیق کاربردی است و قصد دارد تا به «شناسایی و رتبه‌بندی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت» بپردازد. همچنین از نظر گردآوری داده‌ها و روش تجزیه و تحلیل، یک تحقیق توصیفی و غیرآزمایشی می‌باشد و نهایتاً بر حسب نحوه اجراء، از نوع پیمایشی است. این تحقیق به صورت کتابخانه‌ای و میدانی انجام گرفته است. روش جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه ۷ گویه لیکرت می‌باشد.

جامعه آماری این پژوهش، تمامی مدیران و حسابداران عضو انجمن حسابداران ایران و انجمن مدیریت ایران که تعداد آنها ۲۶۰۰ نفر است، می‌باشد. حجم نمونه برابر ۳۳۵ نفر است که از فرمول کوکران و به شرح ذیل بدست آمده است:

$$n = \frac{N \times z^2 \times p \times q}{\varepsilon^2 \times (N - 1) + z^2 \times p \times q}$$

$$= \frac{2600 \times (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5}{(0.05)^2 \times 109 + (1.96)^2 \times 0.5 \times 0.5} \approx 335$$

برای نمونه‌گیری در این تحقیق از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شد. در راستای هدف پژوهش، ۳۵۰ پرسشنامه توزیع و جمع‌آوری گردید و مورد بررسی قرار گرفت. به منظور توصیف یافته‌ها (بویژه متغیرهای جمعیت شناختی)، از جداول فراوانی و همچنین نمودارهای دایره‌ای استفاده شد. ضمن این که به منظور توصیف بهتر داده‌ها از شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین و میانه و همچنین شاخص‌های پراکندگی نظیر انحراف معیار نیز بهره گرفته شد.

اطلاعات را به عنوان ارزشمندترین عامل زیربنای کلیه تغییرات در عرصه حسابداری مدیریت تعریف نموده اند.

• کیفیت داده‌ها

همانطور که گفته شده بهره‌گیری از برنامه های کاربردی فناوری اطلاعات برای حسابداری مدیریتی در بانک ها حیاتی است. با این وجود نرم افزار یا فناوری بدون داده های مناسب فاقد ارزش خواهد بود. چنانچه واحدهای کسب و کار داده های با کیفیت مناسب را عرضه نمایند، خروجی این سیستم ها برای تصمیمات اثربخش مدیران کاربردی نخواهد داشت. نظام های اطلاعات مدیریتی در بانک ها داده های قابل استفاده از سوی بانک ها جهت برنامه ریزی، ارزشیابی و تشخیص اطلاعات مالی را عرضه می کنند. علاوه بر کاربردهای درونی، داده های تولید شده به ذینفع های خارجی از قبیل ذی نفع ها یا مقامات مالی گزارش می شوند. در نتیجه لازم است که داده ها به دقت تفکیک گردند.

• هزینه‌های زیست محیطی

نظریه ی اقتضایی تصریح می کند که محیط دارای پیچیدگی بیشتر مستلزم ساختارهای سازمانی پیچیده تر از قبیل افزایش تعداد دواير و پیچیده تر شدن سامانه های گزارشدهی می باشد. تغییرات عمده خارجی می توانند موجبات تغییرات شگرف در حسابداری مدیریتی را فراهم آورند. در چندین مطالعه عوامل محیطی برانگیزنده ی تغییرات در حسابداری مدیریتی برشمرده شده اند برخی شواهد و قرائن تجربی در زمینه رابطه ی بین تغییرات محیطی و تغییر در حسابداری مدیریتی از رابطه ی بین شدت رقابت در محیط و پیچیده تر شدن سامانه های هزینه پشتیبانی کردند. تغییرات در محیط که از طریق سخت شدن رقابت و گسترش بازار مورد سنجش قرار می گیرد. عوامل شتاب بخش شرکت های تغییر محور می باشند که در آنها تغییرات در حسابداری مدیریتی به سرعت رخ می دهد.

• تعامل های مدیران

نظریه کارگزاری (عاملیت) پیش بینی می کند که انگیزه ها می توانند بر نگرش های مدیران اثرگذار باشند. رهبران به عنوان تسهیل کنندگان و عوامل حیاتی در تغییرات در حسابداری مدیریت به شمار می روند. نگرش آن ها در روند تغییر تاثیرگذاری مقدم بر دیگر عوامل مهم می باشد.

• هزینه

تصمیم مدیران در بهبود هر سامانه ای نه تنها به مزایا بلکه به هزینه نوآوری بستگی دارد. هزینه پیاده سازی و هزینه

نیازهای اطلاعاتی مدیران یا تغییر در رهبران به عنوان یکی از عوامل شتاب بخش در شرکت ها است که بر سرعت روند تغییرات حسابداری مدیریتی اثرگذار است و نیز نارضایتی مدیران عالی رتبه نسبت به اطلاعات حسابداری موجود به عنوان عامل مختل کننده ی تغییرات شناسایی و تعریف گردید.

• پاداش پرداختی سالانه به کارکنان

کارکنان حسابداری در شرکتها به عنوان تسهیلگرانی می باشند که بر پتانسیل تغییر در حسابداری تاثیرگذارند. نقش کارکنان حسابداری را می توان به عنوان یکی از عوامل تعیین کننده ی تغییرات حسابداری مورد بررسی قرار داد و در همین راستا قابلیت دسترسی به کارکنان را نیز به عنوان یکی از عوامل تعیین کننده در تغییرات حسابداری مدیریتی می توان مورد بررسی قرار داد. در حقیقت هر چه میزان دسترسی به کارکنان شایسته بیشتر باشد، نگرش به بهبود حسابداری مدیریتی نیز مثبت تر خواهد بود.

• هزینه های نمایندگی

همواره تضاد منافع میان مدیران و سهامداران شرکتها بر انتخاب ناظرین تاثیر گزارند و در نتیجه کاهش اینگونه تضادها در زمینه ی انتخاب ناظرین و بازرسی اهمیت دارد. میزان عدم تقارن اطلاعات به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر انتخاب معیارها و اندازه گیری های موجود در حسابداری مورد توجه می باشد. متعاقباً تضاد در زمینه ی تفسیر معیارها ممکن است بین مدیران واحدهای کسب و کار و حسابداران مدیریتی بروز نمایند. درحالی که مدیران واحدهای کسب و کار می توانند به مدیران عالی رتبه پیرامون موفقیت های چشمگیر کسب و کار اطلاع رسانی نمایند، حسابداران مدیریتی می توانند به نقایص و کمبودها در زمینه ی سودآوری اقتصادی نظارت داشته و یا عدم تناسب موفقیت های واحدهای کسب و کار با اهداف کلی کسب و کار را در زیر نظر داشته باشند.

پشتیبانی از فناوری اطلاعات

شرکت ها می توانند با استفاده از منابع بی همتای غیر قابل تقلید به مزایای رقابتی دست یابند. در چندین مطالعه نشان داده شده است که برنامه های کاربردی فناوری اطلاعات می توانند در زمره ی این منابع قرار گیرند. برنامه های کاربردی فناوری اطلاعات به منظور پشتیبانی از فرایندهای کسب و کار حیاتی می باشند. از آنجایی که تقریباً کلیه محصولات بانکداری با استفاده از برنامه کاربردی فناوری اطلاعات به صورت دیجیتال رتق و فتق می شوند. این سامانه ها از جمله منابع ارزشمند حسابداری مدیریتی تلقی می گردند. پیشرفت های فناوری اطلاعات موجبات تغییرات حسابداری مدیریتی را فراهم می آورد. پیشرفت ها در زمینه ی برنامه های کاربردی فناوری

- ۳) پاداش پرداختی سالانه به کارکنان به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۴) هزینه های نمایندگی به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۵) پشتیبانی های فناوری اطلاعات به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۶) کیفیت داده ها به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۷) هزینه های زیست محیطی به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۸) تعامل های مدیران به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۹) هزینه به عنوان یکی از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۱۰) تغییرات سازمانی به عنوان یکی از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۱۱) عدم دسترسی به اعضای هیئت مدیره به عنوان یکی از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۱۲) عدم شفافیت اطلاعات مالی به عنوان یکی از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۱۳) عدم کنترل های افزایش قیمت دارایی ها به عنوان یکی از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۱۴) محرک‌ها و موانع بر تغییرات در حسابداری مدیریت از نظر اولویت تفاوت معناداری دارند.

۶- نتایج پژوهش

بخش آمار توصیفی

توزیع فراوانی و درصد فراوانی مدرک تحصیلی آزمودنی‌ها در جدول ۱ ارائه شده است:

جدول ۱- فراوانی و درصد فراوانی آخرین مدرک تحصیلی آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	فراوانی	آخرین مدرک تحصیلی
۵۲	۱۸۲	کارشناسی
۳۹/۱	۱۳۷	کارشناسی ارشد
۸/۹	۳۱	دکتری
۱۰۰	۳۵۰	مجموع

عملیاتی مانعی پیش روی پذیرش تکنیک های جدید حسابداری مدیریت می باشند.

• تغییرات سازمانی

مطالعات موردی سازماندهی مجدد ساختار سازمانی را بعنوان یکی از تسهیلات تغییرات حسابداری مدیریتی تلقی شده است. این یافته ها از تغییر پژوهش های میدانی مورد تایید قرار گرفته اند. برخلاف این یافته ها، تغییر در اولویت ها منجر به ایجاد مانع پیش روی پیشرفت و بهبود حسابداری مدیریتی خواهد شد.

• عدم دسترسی به اعضای هیئت مدیره

هیئت مدیره یا هیئت راهبران یک شورا متشکل از اعضای انتخاب شده یا انتصاب شده است که سیاست گذاری و تصمیم گیری کلان سازمان را بر عهده دارند و منظور از دسترسی به اعضای هیئت مدیره میزان و درجه دستیابی و در دسترس بودن اعضای هیئت مدیره در شرکت می باشد.

• عدم شفافیت اطلاعات مالی

ارائه اطلاعات برای تصمیم گیری مدیران و ارزیابی از سوی آنها به عنوان یکی از سه مؤلفه بنیادین حسابداری مدیریتی می باشد. حسابداری مدیریتی به انتقال اطلاعات به مدیران عالی رتبه و همچنین افزایش شفافیت در روند تصمیم گیری یاری می رساند. در بخش خدمات مالی، درصدهای بالاتری از هزینه های غیر مستقیم در مقایسه با دیگر صنایع رخ می نمایند. که این مسئله نشان می دهد که ساختار هزینه ی بانک ها شفافیت چندانی ندارد. نیاز به تشدید نظارت های مالی یکی از عوامل شتاب بخش تغییر در شرکت های تغییر محور می باشد که در آنها تغییرات در حسابداری مدیریتی بسرعت رخ می دهد نتیجه ی کلی می توان گرفت این است که تغییر در حسابداری مدیریتی تودام با افزایش شفاف سازی ها مشهود تر می شود.

• عدم کنترل های افزایش قیمت دارایی ها

مجموعه اقداماتی است که از سوی شرکت در راستای ثبات در قیمت دارایی ها انجام می شود و یا افزایشی اگر رخ دهد برنامه ریزی شده باشد.

۵- فرضیه های پژوهش

- ۱) سودآوری بالای شرکت به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- ۲) پیش بینی های هیات مدیره درباره سود به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.

انحراف استاندارد ۰/۸۱۷) و پیش‌بینی‌های هیأت مدیره درباره سود (با انحراف استاندارد ۰/۵۱۱) می‌باشد.

جدول ۴: شاخص‌های توصیفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش (محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت)

مؤلفه	میانگین	میانه	انحراف استاندارد
سودآوری بالای شرکت	۳,۶۷	۳,۷۵	۰,۷۹۲
پیش‌بینی‌های هیأت مدیره درباره سود	۴,۴۱	۴,۵۰	۰,۵۱۱
پاداش پرداختی سالانه به کارکنان	۴,۸۹	۵,۰۰	۰,۶۴۲
هزینه‌های نمایندگی	۴,۲۶	۴,۲۵	۰,۷۷۸
پشتیبانی‌های فناوری اطلاعات	۳,۰۲	۳,۰۰	۰,۷۴۹
کیفیت داده‌ها	۴,۵۰	۴,۶۷	۰,۶۶۱
هزینه‌های زیست محیطی	۵,۴۱	۵,۶۷	۰,۵۷۰
تعامل‌های مدیران	۳,۹۸	۴,۰۰	۰,۵۲۵
هزینه	۲,۷۹	۲,۶۷	۰,۶۳۶
تغییرات سازمانی	۴,۴۳	۴,۶۷	۰,۵۶۷
عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره	۵,۳۷	۵,۳۳	۰,۵۲۹
عدم شفافیت اطلاعات مالی	۵,۱۴	۵,۳۳	۰,۶۴۶
عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها	۴,۲۷	۴,۳۳	۰,۸۱۷

بخش آمار استنباطی

در این بخش با استفاده از آزمون‌های مقایسه میانگین تی-استودنت و آزمون ناپارامتری فریدمن فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفته‌اند. به منظور انجام این آزمون‌ها، میانگین تمامی گویه‌های مرتبط با هر فرضیه به عنوان امتیاز و شاخص شناسایی آن در نظر گرفته شد. با توجه به طیف موجود در گویه‌های پرسشنامه بدیهی است که اختلاف مثبت میانگین امتیازات از عدد ۴ در هر مولفه نشانگر تأثیرگذاری بیش‌تر از حد متوسط آن مؤلفه بر تغییرات در حسابداری مدیریت می‌باشد و در صورتی که فرض برابری میانگین امتیازات از این مقدار رد نگردد، میزان این تأثیرگذاری در حد متوسط خواهد بود.

با توجه به جدول ۱، ۵۲ درصد از آزمودنی‌ها دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۳۹/۱ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۸/۹ درصد نیز دارای مدرک تحصیلی دکتری بوده‌اند. توزیع فراوانی و درصد فراوانی رشته تحصیلی آزمودنی‌ها در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول ۲- فراوانی و درصد فراوانی رشته تحصیلی آزمودنی‌ها

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
حسابداری	۲۰۱	۵۷/۴
مدیریت	۱۴۹	۴۲/۶
مجموع	۳۵۰	۱۰۰

نتایج بدست آمده از جدول ۲ نشان می‌دهد که ۵۷/۴ درصد آزمودنی‌ها در رشته‌های مربوط به شاخه حسابداری و ۴۲/۶ درصد در رشته‌های مربوط به شاخه مدیریت فارغ التحصیل شده‌اند. توزیع فراوانی و درصد فراوانی سابقه کار آزمودنی‌ها در جدول ۳ ارائه شده است:

جدول ۳: فراوانی و درصد فراوانی سابقه کار آزمودنی‌ها

سابقه خدمت	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۵ سال	۲۹	۸/۳
بین ۶ تا ۱۰ سال	۹۶	۲۷/۴
بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۱۴	۳۲/۶
بیش از ۱۵ سال	۱۱۱	۳۱/۷
مجموع	۳۵۰	۱۰۰

با توجه به جدول ۳، ۸/۳ درصد از آزمودنی‌ها دارای سابقه کار کمتر از ۵ سال، ۲۷/۴ درصد بین ۶ تا ۱۰ سال، ۳۲/۶ درصد بین ۱۱ تا ۱۵ سال و ۳۱/۷ درصد نیز دارای سابقه کار بیش از ۱۵ سال بوده‌اند.

اطلاعات توصیفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش (محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت) در جدول ۴ ارائه شده است.

نتایج در جدول ۴ نشان می‌دهد که از بین مؤلفه‌های مورد مطالعه، هزینه‌های زیست محیطی (با میانگین ۵/۴۱) و عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره (با میانگین ۵/۳۷) دارای بیشترین میانگین و هزینه (با میانگین ۲/۷۹) دارای کمترین میانگین بوده است. بیشترین و کمترین انحراف استاندارد نیز متعلق به مؤلفه‌های عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها (با

آزمون فرضیه‌های ۱ الی ۸ (محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت کدامند؟)

نتایج آزمون تی استودنت برای آزمون فرضیه‌های ۱ الی ۸ (محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت) در جدول ۶ ارائه شده است:

جدول ۶: نتایج آزمون تی استودنت (محرک‌ها)

شاخص	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین
سودآوری بالای شرکت	-۷,۷۸۹	۳۴۹	$p < 0,001$	-۰,۳۳۰
پیش‌بینی‌های هیأت مدیره درباره سود	۱۵,۰۷۳	۳۴۹	$p < 0,001$	۰,۴۱۱
پاداش پرداختی سالانه به کارکنان	۲۶,۰۰۵	۳۴۹	$p < 0,001$	۰,۸۹۲
هزینه‌های نمایندگی	۶,۳۲۳	۳۴۹	$p < 0,001$	۰,۲۶۳
پشتیبانی‌های فناوری اطلاعات	-۲۴,۵۱۳	۳۴۹	$p < 0,001$	-۰,۹۸۲
کیفیت داده‌ها	۱۴,۰۲۲	۳۴۹	$p < 0,001$	۰,۴۹۵
هزینه‌های زیست محیطی	۴۶,۳۱۹	۳۴۹	$p < 0,001$	۱,۴۱۱
تعامل‌های مدیران	-۰,۷۱۳	۳۴۹	۰,۴۷۷	-۰,۰۲۰

سطوح معناداری بدست آمده از جدول ۶ نشان می‌دهد که از بین تمامی عوامل تنها تأثیرگذاری مؤلفه‌ی تعامل‌های مدیران (با سطح معناداری ۰/۴۷۷) در حد متوسط ۴ بوده است. سطوح معناداری سایر عوامل کمتر از ۰/۰۰۱ بدست آمده و بیانگر آن است که در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵، تأثیرگذاری این عوامل بر تغییرات در حسابداری مدیریت در حد متوسط نبوده است.

مؤلفه‌های سودآوری بالای شرکت و پشتیبانی‌های فناوری اطلاعات دارای اختلاف میانگین منفی از عدد آزمودنی ۴ (-۰/۳۳۰، -۰/۹۸۲) می‌باشند. منفی بودن اختلاف میانگین از عدد آزمودنی برای این مؤلفه‌ها بیانگر آن است که تأثیرگذاری آنها بر تغییرات در حسابداری مدیریت از دیدگاه جامعه مورد مطالعه کمتر از حد متوسط بوده و فرضیه‌های مربوط به این مؤلفه‌ها با قطعیت ۹۵ درصد رد می‌شود. بدین معنا که می‌توان گفت:

- سودآوری بالای شرکت به عنوان یکی از محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت نمی‌باشد.
- پشتیبانی‌های فناوری اطلاعات به عنوان یکی از محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت نمی‌باشد.

بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها (آزمون کلموگروف اسمیرنوف)

با توجه به اینکه یکی از مفروضات اصلی برای استفاده از آزمون پارامتری تی استودنت تک نمونه‌ای، نرمال بودن توزیع داده‌هاست، برای این منظور از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف استفاده شده است که نتیجه این آزمون در جدول ۵ نشان داد شده است. در این آزمون فرضیه‌های صفر و یک به صورت زیر تعریف می‌شوند:

$$\begin{cases} H_0: \text{توزیع احتمالی مشاهدات نرمال است} \\ H_1: \text{توزیع احتمالی مشاهدات نرمال نیست} \end{cases}$$

جدول ۵: آزمون توزیع مؤلفه‌های اصلی پژوهش (محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت)

مؤلفه	سطح معناداری	آماره کلموگروف	نتیجه
سودآوری بالای شرکت	۰,۲۱۱	۱,۰۶۱	نرمال
پیش‌بینی‌های هیأت مدیره درباره سود	۰,۵۵۴	۷۹۵	نرمال
پاداش پرداختی سالانه به کارکنان	۰,۰۶۱	۱,۲۲۳	نرمال
هزینه‌های نمایندگی	۰,۰۵۴	۱,۳۵۳	نرمال
پشتیبانی‌های فناوری اطلاعات	۰,۰۸۶	۱,۲۰۰	نرمال
کیفیت داده‌ها	۰,۶۳۰	۷۵۰	نرمال
هزینه‌های زیست محیطی	۰,۳۰۶	۹۶۸	نرمال
تعامل‌های مدیران	۰,۰۵۰	۱,۴۰۱	نرمال
هزینه	۰,۰۹۷	۱,۱۵۵	نرمال
تغییرات سازمانی	۰,۴۶۲	۸۲۰	نرمال
عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره	۰,۰۹۱	۱,۱۸۴	نرمال
عدم شفافیت اطلاعات مالی	۰,۴۳۵	۸۳۵	نرمال
عدم کنترل افزایش قیمت‌داری‌ها	۰,۲۳۵	۱,۰۱۶	نرمال

بر اساس سطوح معناداری بدست آمده از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف، مشاهده می‌شود که سطح معناداری برای تمامی مؤلفه‌ها بیش‌تر از خطای نوع اول ۰/۰۵ بدست آمده و در نتیجه فرضیه نرمال بودن مشاهدات در سطح خطای ۰/۰۵ پذیرفته می‌شود.

- اما اختلاف مثبت میانگین سایر مؤلفه ها از عدد آزمودنی ۴ (حد متوسط) نشان دهنده ی آن است که این مؤلفه ها از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت محسوب می شوند و فرضیه های مربوط به آن ها در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ پذیرفته خواهد شد. بنابراین می توان گفت:
- با توجه به اینکه هرگونه تغییر در نیازهای اطلاعاتی مدیران یا تغییر در رهبران به عنوان یکی از عوامل شتاب بخش در شرکت ها است که بر سرعت روند تغییرات حسابداری مدیریتی اثرگذار است و نیز نارضایتی مدیران عالی رتبه نسبت به اطلاعات حسابداری موجود به عنوان عامل مختل کننده ی تغییرات شناسایی و تعریف گردید پس پیش بینی های هیات مدیره درباره سود به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- با توجه به این مساله که کارکنان حسابداری در شرکتها به عنوان تسهیلگرانی می باشند که بر پتانسیل تغییر در حسابداری تاثیرگذارند. نقش کارکنان حسابداری را می توان به عنوان یکی از عوامل تعیین کننده ی تغییرات حسابداری مورد بررسی قرار داد و در همین راستا قابلیت دسترسی به کارکنان را نیز به عنوان یکی از عوامل تعیین کننده در تغییرات حسابداری مدیریتی می توان مورد بررسی قرار داد. در حقیقت هر چه میزان دسترسی به کارکنان شایسته بیشتر باشد، نگرش به بهبود حسابداری مدیریتی نیز مثبت تر خواهد بود لذا عامل پاداش پرداختی سالانه به کارکنان به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- همواره تضاد منافع میان مدیران و سهامداران شرکتها بر انتخاب ناظرین تاثیر گزارند و در نتیجه کاهش اینگونه تضادها در زمینه ی انتخاب ناظرین و بازرسین اهمیت دارد. میزان عدم تقارن اطلاعات به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر انتخاب معیارها و اندازه گیری های موجود در حسابداری مورد توجه می باشد. متعاقباً تضاد در زمینه ی تفسیر معیارها ممکن است بین مدیران واحدهای کسب و کار و حسابداران مدیریتی بروز نمایند. درحالی که مدیران واحدهای کسب و کار می توانند به مدیران عالی رتبه پیرامون موفقیت های چشمگیر کسب و کار اطلاع رسانی نمایند، حسابداران مدیریتی می توانند به نقایص و کمبودها در زمینه ی سودآوری اقتصادی نظارت داشته و یا عدم تناسب موفقیت های واحدهای کسب و کار با اهداف کلی کسب و کار را در زیر نظر داشته باشند و با توجه به این عوامل هزینه های نمایندگی به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- همانطور که گفته شده بهره گیری از برنامه های کاربردی فناوری اطلاعات برای حسابداری مدیریتی در بانک ها حیاتی است. با این وجود نرم افزار یا فناوری بدون داده های مناسب فاقد ارزش خواهد بود. چنانچه واحدهای کسب و کار داده های با کیفیت مناسب را عرضه نمایند، خروجی این سیستم ها برای تصمیمات اثربخش مدیران کاربردی نخواهد داشت. نظام های اطلاعات مدیریت در بانک ها داده های قابل استفاده از سوی بانک ها جهت برنامه ریزی، ارزشیابی و تشخیص اطلاعات مالی را عرضه می کنند. علاوه بر کاربردهای درونی، داده های تولید شده به ذینفع های خارجی از قبیل ذی نفع ها یا مقامات مالی گزارش می شوند. در نتیجه لازم است که داده ها به دقت تفکیک گردند و بر این اساس کیفیت داده ها به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- نظریه ی اقتضایی تصریح می کند که محیط دارای پیچیدگی بیشتر مستلزم ساختارهای سازمانی پیچیده تر از قبیل افزایش تعداد دواير و پیچیده تر شدن سامانه های گزارشدهی می باشد. تغییرات عمده خارجی می توانند موجبات تغییرات شگرف در حسابداری مدیریتی را فراهم آورند. در چندین مطالعه عوامل محیطی برانگیزنده ی تغییرات در حسابداری مدیریتی برشمرده شده اند برخی شواهد و قرائن تجربی در زمینه رابطه ی بین تغییرات محیطی و تغییر در حسابداری مدیریتی از رابطه ی بین شدت رقابت در محیط و پیچیده تر شدن سامانه های هزینه پشتیبانی کردند. تغییرات در محیط که از طریق سخت شدن رقابت و گسترش بازار مورد سنجش قرار می گیرد. عوامل شتاب بخش شرکت های تغییر محور می باشند که در آنها تغییرات در حسابداری مدیریتی به سرعت رخ می دهد و بر این اساس هزینه های زیست محیطی به عنوان یکی از محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت می باشد.
- بنابراین، می توان مؤلفه های پیش بینی های هیأت مدیره درباره سود، پاداش پرداختی سالانه به کارکنان، هزینه های نمایندگی، کیفیت داده ها و هزینه های زیست محیطی را به عنوان محرک های تغییرات در حسابداری مدیریت نام برد.

آزمون فرضیه‌های ۹ الی ۱۳ (موانع تغییرات در حسابداری مدیریت کدامند؟)

نتایج آزمون تی استودنت برای آزمون فرضیه‌های ۹ الی ۱۳ (موانع تغییرات در حسابداری مدیریت) در جدول ۷ ارائه شده است:

جدول ۷: نتایج آزمون تی استودنت (موانع)

شاخص	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین
هزینه	-۳۵,۴۶۴	۳۴۹	$p < 0,001$	-۱,۲۰۵
تغییرات سازمانی	۱۴,۲۷۱	۳۴۹	$p < 0,001$	۰,۴۳۲
عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره	۴۸,۳۸۵	۳۴۹	$p < 0,001$	۱,۳۶۷
عدم شفافیت اطلاعات مالی	۳۳,۱۳۷	۳۴۹	$p < 0,001$	۱,۱۴۴
عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها	۶,۲۱۲	۳۴۹	$p < 0,001$	۰,۲۷۱

سطوح معناداری بدست آمده از جدول ۷ نشان می‌دهد که در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵، تأثیرگذاری هیچ یک از این عوامل بر تغییرات در حسابداری مدیریت در حد متوسط ۴ نبوده است. منفی بودن اختلاف میانگین از عدد آزمودنی برای مؤلفه هزینه بیانگر آن است که تأثیرگذاری آن بر تغییرات در حسابداری مدیریت از دیدگاه جامعه ی مورد مطالعه کمتر از حد متوسط بوده و فرضیه مربوطه با قطعیت ۹۵ درصد رد می‌شود. بدین معنا که می‌توان گفت:

• هزینه به عنوان یکی از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت نمی‌باشد.

اما اختلاف مثبت میانگین سایر مؤلفه‌ها از عدد آزمودنی (حد متوسط) نشان دهنده ی آن است که این مؤلفه‌ها از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت محسوب می‌شوند و فرضیه‌های مربوط به آن‌ها در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ پذیرفته خواهد شد. بنابراین می‌توان گفت:

• مطالعات موردی سازماندهی مجدد ساختار سازمانی را بعنوان یکی از تسهیلات تغییرات حسابداری مدیریتی تلقی شده است. این یافته‌ها از تغییر پژوهش‌های میدانی مورد تأیید قرار گرفته‌اند. برخلاف این یافته‌ها، تغییر در اولویت‌ها منجر به ایجاد مانع پیش روی پیشرفت و بهبود حسابداری مدیریتی خواهد شد. تغییرات سازمانی به عنوان یکی از موانع‌های تغییرات در حسابداری مدیریت می‌باشد.

• هیئت مدیره یا هیئت راهبران یک شورا متشکل از اعضای انتخاب‌شده یا انتصاب‌شده است که سیاست‌گذاری و تصمیم‌گیری کلان سازمان را بر عهده دارند و منظور از دسترسی به اعضای هیئت مدیره میزان و درجه دستیابی و در دسترس بودن اعضای هیئت مدیره در شرکت می‌باشد و با توجه به اطلاعات بدست آمده در آزمون عدم دسترسی به اعضای هیئت مدیره نیز به عنوان یکی از موانع‌های تغییرات در حسابداری مدیریت می‌باشد.

• ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری مدیران و ارزیابی از سوی آنها به عنوان یکی از سه مؤلفه بنیادین حسابداری مدیریتی می‌باشد. حسابداری مدیریتی به انتقال اطلاعات به مدیران عالی رتبه و همچنین افزایش شفافیت در روند تصمیم‌گیری یاری می‌رساند. در بخش خدمات مالی، درصوبالافتاری از هزینه‌های غیر مستقیم در مقایسه با دیگر صنایع رخ می‌نمایند. که این مسئله نشان می‌دهد که ساختار هزینه‌های بانک‌ها شفافیت چندانی ندارد. نیاز به تشدید نظارت‌های مالی یکی از عوامل شتاب بخش تغییرات در شرکت‌های تغییر محور می‌باشد که در آنها تغییرات در حسابداری مدیریتی سرعت رخ می‌دهد نتیجه ی کلی می‌توان گرفت این است که تغییر در حسابداری مدیریتی تودام با افزایش شفاف سازی‌ها مشهود تر می‌شود و عدم شفافیت اطلاعات مالی به عنوان یکی از موانع‌های تغییرات در حسابداری مدیریت می‌باشد.

• مجموعه اقداماتی است که از سوی شرکت در راستای ثبات در قیمت دارایی‌ها انجام می‌شود و یا افزایشی اگر رخ دهد برنامه ریزی شده باشد پس با توجه به تعریف ارائه عدم کنترل‌های افزایش قیمت دارایی‌ها به عنوان یکی از موانع‌های تغییرات در حسابداری مدیریت می‌باشد. لذا، می‌توان مؤلفه‌های تغییرات سازمانی، عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره، عدم شفافیت اطلاعات مالی و عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها را به عنوان موانع تغییرات در حسابداری مدیریت از دیدگاه جامعه ی مورد مطالعه نام برد.

آزمون و بررسی اولویت محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت

جهت اولویت بندی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت، آزمون ناپارامتری رتبه‌ای فریدمن بکار برده شد. نتایج آن به تفکیک در جداول ۸ و ۹ ارائه شده است. در آزمون رتبه‌ای فریدمن، مؤلفه‌ها بر اساس بزرگی میانگین رتبه‌ای، رتبه‌بندی می‌شوند و هر مؤلفه‌ای که دارای میانگین رتبه

ای بزرگ‌تری در بین سایر مولفه‌ها باشد، از اهمیت بالاتری برخوردار است.

جدول ۸: نتایج آزمون رتبه بندی فریدمن (محرک‌ها)

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه
۷	۳,۰۰	سودآوری بالای شرکت
۴	۴,۸۶	پیش بینی های هیأت مدیره درباره سود
۲	۶,۱۴	پاداش پرداختی سالانه به کارکنان
۵	۴,۴۳	هزینه های نمایندگی
۸	۱,۷۲	پشتیبانی های فناوری اطلاعات
۳	۵,۰۵	کیفیت داده ها
۱	۷,۲۸	هزینه های زیست محیطی
۶	۳,۵۲	تعامل های مدیران
آماره خی دو آزمون: ۱۲۹۶/۳۷۷		سطح معناداری:
p < ۰/۰۰۱		

با توجه به جدول ۸، اختلاف معناداری بین میزان تأثیرگذاری محرک‌ها بر تغییرات در حسابداری مدیریت در جامعه مورد پژوهش وجود دارد. بنابراین فرضیه‌ی مربوط در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ پذیرفته شده و می‌توان گفت:

- محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت از نظر اولویت تفاوت معناداری دارند.

با توجه به میانگین رتبه های بدست آمده، مؤلفه ی هزینه های زیست محیطی (با میانگین رتبه ۷/۲۸) در اولویت اول اهمیت قرار می گیرد و مؤلفه ی پشتیبانی های فناوری اطلاعات (با میانگین رتبه ۱/۷۲) در جایگاه آخر قرار گرفته است. اولویت بندی مؤلفه ها به صورت زیر می باشد:

- هزینه های زیست محیطی
- پاداش پرداختی سالانه به کارکنان
- کیفیت داده ها
- پیش بینی های هیأت مدیره درباره سود
- هزینه‌های نمایندگی
- تعامل‌های مدیران
- سودآوری بالای شرکت و
- پشتیبانی‌های فناوری اطلاعات.

با توجه به جدول ۹، اختلاف معناداری بین میزان تأثیرگذاری موانع مورد مطالعه بر تغییرات در حسابداری مدیریت وجود دارد. بنابراین فرضیه ی مربوط با اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته شده و می‌توان گفت:

- موانع تغییرات در حسابداری مدیریت از نظر اولویت تفاوت معناداری دارند.

با توجه به میانگین رتبه های بدست آمده، مؤلفه ی عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره (با میانگین رتبه ۴/۳۴) در اولویت اول اهمیت قرار می گیرد و مؤلفه ی هزینه ی (با میانگین

رتبه ۱/۱۴) در اولویت آخر اهمیت قرار گرفته است. اولویت بندی مؤلفه ها به صورت زیر می باشد:

- عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره
- عدم شفافیت اطلاعات مالی
- تغییرات سازمانی
- عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها و
- هزینه.

جدول ۹: نتایج آزمون رتبه بندی فریدمن (موانع)

رتبه	میانگین رتبه	مؤلفه
۵	۱,۱۴	هزینه
۳	۲,۸۱	تغییرات سازمانی
۱	۴,۳۴	عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره
۲	۴,۰۰	عدم شفافیت اطلاعات مالی
۴	۲,۷۲	عدم کنترل افزایش قیمت دارایی ها
آماره خی دو آزمون: ۹۳۰/۹۷۸		سطح معناداری:
p < ۰/۰۰۱		

۷- نتیجه گیری و بحث

باتوجه به نتایج بدست آمده، محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت به ترتیب اولویت عبارتند از:

- هزینه های زیست محیطی
- پاداش پرداختی سالانه به کارکنان
- کیفیت داده ها
- پیش بینی های هیأت مدیره درباره سود
- هزینه های نمایندگی
- تعامل های مدیران
- سودآوری بالای شرکت و
- پشتیبانی های فناوری اطلاعات می‌باشد.

همچنین، موانع تغییرات در حسابداری مدیریت به ترتیب اولویت شامل:

- عدم دسترسی به اعضای هیأت مدیره
- عدم شفافیت اطلاعات مالی
- تغییرات سازمانی
- عدم کنترل افزایش قیمت دارایی ها و
- هزینه است.

در مقایسه نتایج حاصله از تحقیقات در ادوار گذشته با تحقیق صورت گرفته پشتیبانی های فناوری اطلاعات و تعامل های مدیران، نقش تأثیر گذارتی در برانگیختگی نسبت به سایر عوامل بر تغییرات حسابداری مدیریت را ایفا مینمایند و همچنین عامل هزینه و پاداش پرداختی به کارکنان تأثیر معنا داری را بر تغییرات حسابداری مدیریت ندارند. در صورتی که نتیجه حاصله از این تحقیق بیانگر این مساله می باشد که عامل پشتیبانی فناوری اطلاعات، دارای تأثیر بی معنا بر حسابداری مدیریت می باشد. در حقیقت نقطه اشتراک بررسی

- رسولی، ولی الله، (۱۳۷۷)، "ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت و نقش آن بر تصمیم گیری مدیریت"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- صادقیان آذیری، قادر، (۱۳۷۷)، "تحقیقی پیرامون محتوای اطلاعاتی اعداد حسابداری در گزارشگری درون سازمانی"، پایا نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران
- متقی، علی اصغر، (۱۳۷۹)، "بررسی مشکلات و موانع استفاده از حسابداری مدیریت به منظور برنامه ریزی در شرکت های آب"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
- محمدزاده سالطه، حیدر و رضانعلی رویایی، (۱۳۸۶)، "بررسی فاصله انتظاراتی میان آموزش و عمل حسابداری مدیریت"، مجله علوم مدیریت، سال اول - شماره ۳، صص ۱۰۳-۸۱.
- میرحسینی، سیدحسین، (۱۳۹۲)، "حسابداری مدیریت و ضرورت‌های استفاده از آن"، روزنامه دنیای اقتصاد شبیه ۳۱ فروردین
- نونهال نهر، علی اکبر، رحمتی قورولو، منوچهر، (۱۳۹۰)، "بررسی شکاف بین دیدگاه های دانشگاهیان و شاغلین اجرایی حسابداری مدیریت در اولویت بندی مفاهیم و تکنیک های آن"، حسابداری مدیریت؛ ۴(۸): ۱۰۳-۱۲۲.
- ولی زاده، مجتبی، (۱۳۹۱)، "آشنایی با نقش حسابداری مدیریت در محیط در حال تغییر"، <http://daydad.blogfa.com post/192>
- Martinez-Tur V, Peiró JM, Ramos J, Moliner C. Justice perceptions as predictors of customer satisfaction: the impact of distributive, procedural and interactional justice. *Journal of Applied Social Psychology* 2006;36(1):100-19.
- Adelegan, J.O. (2001), *Management accounting practices in Nigerian companies*, IFAC:New York, pp.11-14, PP.18-19, <http://www.ifac.org/library/>
- Jones MA, Reynolds KE, Mothersbaugh DL, Beatty SE. The positive and negative effects of switching costs on relational outcomes. *Journal of Service Research* 2007;9(4): 335-55
- Boyns, T. and R. Edwards (1997). "British cost and Management Accounting Theory and Practice, C. 1850-C. 1950, Resolved and Unresolved Issues", *Business and Economic History*, 26, pp 452-483.
- Maxham III JG, Netemeyer RG. Modeling customer perceptions of complaint handling over time: the effects of perceived justice on satisfaction and intent. *Journal of Retailing* 2002;78(4):239-52
- Spreng RA, Harrell GD, Mackoy RD. Service recovery: impact on satisfaction and intentions. *Journal of Services Marketing* 1995;9(1):15-23.
- Smith AK, Bolton RN. An experimental investigation of customer reactions to service failure
- صورت پذیرفته با نتایج بررسی های پیشین عامل هزینه می باشد که تاثیر معنا داری را بر تغییرات در حسابداری مدیریت ایفا نمی نماید.
- پیشنهادات زیر مبتنی بر نتایج حاصله، ارائه می گردد:
- ✓ تدوین و ابلاغ ضوابط و دستورالعمل هایی در زمینه ارزیابی عملکرد مدیران در استفاده بهینه از منابع و امکانات؛
- ✓ ایجاد سیستم های انگیزشی همچون سیستم اعطای پاداش به کارکنان در جهت افزایش کارایی و بهره وری آنان.
- ✓ بکارگیری مکانیزم های حاکمیت شرکتی موثر و کارا در شرکت.
- ✓ تخصیص بخشی از بودجه سازمان به استفاده از تکنولوژی ها و فن آوری های جدید به منظور افزایش کارایی و اثر بخشی سیستم اطلاعات حسابداری.
- ✓ استفاده از نرم افزارهای مناسب و تکنیک های پیشرفته به منظور پردازش و تحلیل داده ها در جهت ارتقاء کیفیت اطلاعات حسابداری.
- ✓ ایجاد زمینه هایی جهت اطلاع رسانی درست، بموقع و قابل اتکا کارشناسان و حسابرسان و بررسی و بازبینی داده های تهیه شده توسط آنان.
- ✓ تخصیص بخشی از بودجه سازمان به هزینه های پرداختی بابت حفظ محیط زیست، به منظور دفع آلاینده و مواد سمی ناشی از تولیدات شرکت.
- ✓ برگزاری جلساتی به منظور امکان برقراری ارتباط کارکنان با اعضای هیات مدیره جهت ارائه پیشنهادات سازنده و مثبت در خصوص مشکلات محیط کار.
- ✓ انجام حسابرسی منظم به منظور بررسی قابلیت اتکاء اطلاعات مالی ارائه شده.
- ✓ استفاده از تکنیک های پیشرفته هزینه یابی همچون هزینه بابی بر مبنای فعالیت و ... به منظور هزینه یابی دقیق و نیز تعیین دقیق بهای تمام شده دارایی ها و محصولات شرکت.

فهرست منابع

- * حساس یگانه، یحیی؛ دیانتهی دیلمی، زهرا؛ نوروزیگی، ابراهیم؛ (۱۳۹۰)، "بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، حسابداری مدیریت؛ ۴(۸): ۱-۱۸.

- and recovery encounters: paradox or peril? *Journal of Service Research* 1998;1(1):65-81.
- * Maliah bt. Sulaiman, Nik Nazli Nik Ahmad and Norhayati Alw. (2004), Management accounting practices in selected Asian countries: A review of the literature, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 4, pp. 493-508.
 - * TeoTSH, LimVKG. The effects of perceived justice on satisfaction and behavioral intentions: the case of computer purchase. *International Journal of Retail & Distribution Management* 2001;29(2):109-25.
 - * Albright, T., & M. Lam, (2006). "Managerial Accounting and Continuous Improvement Initiatives: A Retrospective and Framework". *JOURNAL OF MANAGERIAL ISSUES*, Vol XVIII., 157 - 174.
 - * Chan, Y. K. (2002), management accounting practices in Singapore, a paper presented at Asian management accounting forum in Fukuoka, Japan, November 1-4
 - * Ghosh, B.C., Chung, L.H. and Wan, C.Y. (1987), Management accounting in Singapore, *Management Accounting*, pp. 28-30.
 - * Himani, A., (1993), Indeterminacy and the Specificity of Accounting Change
 - * Schwarz Felix, Wüllenweber Kim (2013) Drivers of and barriers to management accounting change

یادداشت‌ها

¹ Felix Schwarz et al.

² Masimo Kantrfato et al.