



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال یازدهم / شماره ۴۱ / بهار ۱۴۰۱

شناسایی ابعاد مدل ارزیابی عملکرد شرکتها، تحت تاثیر ابزارهای حسابداری مدیریت با تاکید بر تئوری اقتضایی

شیرمحمد یعقوبیان

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
yaghobian7489@yahoo.com

بابک جمشیدی نوید

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران: (نویسنده مسؤل)
jamshidinavid@iauksh.ac.ir

مهرداد قنبری

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
mehrdadghanbary@yahoo.com

آرش نادمی

استادیار گروه آمار، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران
nademiarash@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۳/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۴/۰۴

چکیده

سازمان ها برای منابع و مشتریان به رقابت می پردازند و باید به نحوی نتایج حاصل از تصمیمات و اقدامات خود را ارزیابی کنند. بنابراین، حسابداری مدیریت به یک عنصر حیاتی سازمان تبدیل شده است که به مدیران سازمان ها کمک می کند تا عملیات شان را برنامه ریزی و کنترل کنند رویکرد اقتضایی حسابداری مدیریت مبتنی بر این ایده است که هیچ سیستم حسابداری مدیریت مرتبط و جهان شمولی وجود ندارد که به صورت یکسان در تمام شرکتها و در تمام شرایط به کار گرفته شود. بدین منظور، در این پژوهش سعی می شود تا مدل ارزیابی عملکرد شرکتها، تحت تاثیر ابزارهای حسابداری مدیریت با تاکید بر رویکرد اقتضایی ارائه شود. در این تحقیق با استفاده از نظر خبرگان به شناسایی معیارها پرداخته شده است. در این مرحله از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. برای آزمون مدل از رویکرد مدلی معادلات ساختاری و نرم افزار Smart PLS استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نمونه آماری تحقیق را ۳۶۰ نفر از کارشناسان و حسابداران شرکت ها تشکیل داده است. نتایج پژوهش نشان داد که استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، یافته های پژوهش حاکی از آن است که سه فاکتور اقتضایی شامل رقابت بازار، عدم اطمینان محیطی و اندازه شرکت رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت با عملکرد شرکت را به طور معنی دار و مثبتی تعدیل می کنند.

واژه های کلیدی: عملکرد سازمانی، حسابداری مدیریت، تئوری اقتضایی، مدیریت هزینه.

۱- مقدمه

ارزیابی عملکرد یکی از توابع عمده مدیریت است. ارزیابی عملکرد، بررسی تغییرات در محیط اطراف و تنظیم قطعات طبیعی و لازم از فرایند مدیریت استراتژیک می باشد. ارزیابی عملکرد باید شامل ترکیبی از هر دو اقدامات و همچنین روند عملکردی باشد. این عامل نیاز به اقدامات مالی مربوطه را در خود جای می دهد. همچنین یک سیستم نظارت بر مدیران آن هم بطور مداوم وجود داشت که چگونگی تغییر در یک چشم انداز را تحت تاثیر قرار می دهد (مالاگون و بیساتوا، 2012).

ارزیابی عملکرد و مدیریت یک فرایند طراحی شده برای بهبود عملکرد سازمانی، تیم برنامه های فردی می باشد که توسط مدیران طراحی شده است. هر چند یک فرایند دشوار برای مدیران و کارکنان سازمانی برای عملکرد بهتر می باشد، در نهایت منجر به بهبود عملکرد سازمانی می گردد. ارزیابی عملکرد فرآیندی است که در آن عملکرد فرد و سازمان و یا نهاد شرکتی ارزیابی می شود. این فرآیند رسمی به ارزیابی و مشاهده عملکرد کل سازمان پرداخته می شود. معمولاً ارزیابی عملکرد به صورت سالانه انجام می شود (آگیان و بوتینگ، 2015). امروزه سازمانها، اعم از کوچک و بزرگ، درگیر موقعیت‌های به مراتب پیچیده‌تر از گذشته‌اند. موضوعاتی نظیر رقابت فشرده در بازار، نوسانات اقتصادی، بحران‌های روزمره در روابط بین‌المللی، پیشرفت سریع تکنولوژی در اغلب زمینه‌ها، حساسیت بیش از پیش عامل انسانی در سازمان و بسیاری از مسائل دیگر، مدیریت سازمانها را بسیار دشوارتر از گذشته کرده است. به طوریکه مدیریت از وضع "یک تصمیم برای یک عمر" به وضع "یک تصمیم برای یک روز" تغییر موضع داده است (ملانظری، زرابی، 1392).

تمام سازمان‌ها قرار است به استفاده از اطلاعات حسابداری برای کمک به مدیران در اتخاذ تصمیمات منطقی بپردازند تا به اهداف سازمانی دسترسی پیدا کنند. بنابراین، حسابداری مدیریت به یک عنصر حیاتی سازمان تبدیل شده است که به مدیران سازمان‌ها کمک می‌کند تا عملیات‌شان را برنامه‌ریزی و کنترل کنند (کاپلن و آتکینسون^۳، 1998) تا به اهداف سازمان دسترسی پیدا کنند. بنابراین، این تحقیق ارزیابی فاکتورهایی را هدف قرار می‌دهد که انتظار می‌رود بر رویه‌های حسابداری مدیریت^۴ تأثیر گذارند. اگر چه برومویچ و بهیمانی^۵ (1989) بر این باورند که سازمان‌ها تغییر سیستم‌های حسابداری‌شان را در پاسخ به توسعه در محیط‌شان (یعنی فناوری و رقابت) مشکل می‌یابند، زیمرمن^۶ (2000) مدعی است که از دهه‌ی 1970، دو آیتم کلیدی روی سازمان‌ها و حسابداری مدیریت تأثیر

گذاشته‌اند: ۱) مکانیزه کردن کارخانه و فناوری اطلاعات/ کامپیوتر و ۲) رقابت جهانی. به‌علاوه، رویکرد اقتضایی زمینه مدیریت و کنترل را از طریق توصیف فاکتورهای اقتضایی که بر طراحی سازمان و سیستم‌های اطلاعات حسابداری و غیرحسابداری تأثیر می‌گذارند، توسعه داده است (گردون و میلر^۷، 1976).

رویکرد اقتضایی به طراحی سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر این دیدگاه است که هیچ سیستم حسابداری مربوط جهانشمولی وجود ندارد که به طور یکسان در همه سازمان‌ها و در همه شرایط قابل کاربرد باشد (فیشر^۸، 1995؛ اوتلی، 1980). این تئوری مدعی است که زمانیکه شرایط خاص یک سازمان تغییر می‌کند، یک سیستم حسابداری مدیریت باید با آن سازگاری پیدا کند (جونز، 1985). به بیانی دیگر، به طور کلی هیچ سیستم حسابداری رضایت بخشی وجود ندارد اما سیستمی وجود دارد که با متغیرهای پیرامون شرکت در تعامل است، بدین معنی که هیچ طرح کاملی برای سیستم حسابداری مدیریت وجود ندارد و بهترین طرح به شرایطی که در آن شرکت فعالیت می‌کند بستگی دارد. متغیرهای اقتضایی مشخص کرده‌اند که چرا سیستم‌های حسابداری از یک وضعیت به وضعیت دیگر متفاوت هستند. زمانیکه انطباق بین سیستم حسابداری و ساختار سازمانی و سایر متغیرهای اقتضایی افزایش می‌یابد، عملکرد سازمانی نیز افزایش می‌یابد. بنابراین، طراحان سیستم حسابداری مدیریت باید مراقب تاثیر این متغیرها بر این سیستم باشند. اهمیت تئوری اقتضایی در تحلیل سیستم حسابداری مدیریت، موضوع اصلی بسیاری از مطالعات در طول سه دهه گذشته بوده است. به‌علاوه، در مطالعه سیستم‌های کنترل مدیریت دارای سابقه طولانی است (چاپ من^۹، 1977؛ چن هال^{۱۰}، 2003). نتایج متناقض و نبود مطالعات متقاعدکننده قبلی، محرک استفاده از تئوری اقتضایی است (اوتلی^{۱۱}، 1980). به‌علاوه، محققین در مورد توان بالقوه تئوری اقتضایی بر مبنای تعیین سازگاری بین حسابداری مدیریت و متغیرهای سازمانی خشنود هستند، چرا که این تئوری کمک می‌کند اثر متغیرهای متعدد بر طراحی و کاربرد سیستم حسابداری مدیریت بکار گرفته شود (هالدمان و لاتس، 2002). بنابراین، تئوری اقتضایی به طراحان در طراحی و بکارگیری رویه‌های سیستم حسابداری که تضمین‌کننده ارائه اطلاعات مفید درباره برنامه‌ریزی، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد است، کمک می‌کند. تئوری اقتضایی باید یک شکل خاص از سیستم حسابداری که با شرایط محیطی سازگار است انتخاب کند و انطباق مناسبی را نشان دهد. همینطور، مطابق اوتلی (1980)، چارچوب اقتضایی توسط محققین زیادی در

حسابداری مدیریت برای تفسیر هر چه بهتر نتایج تحقیقات تجربی پذیرفته شده است.

در چهار دهه اخیر، موضوع تأثیر فاکتورهای اقتضایی بر سیستم حسابداری مدیریت و سیستم کنترل مدیریت در کانون توجه مطالعات متعدد بوده است. این مطالعات تلاش کرده‌اند تا رابطه بین سیستم حسابداری مدیریت و محیط شرکت را ببینند. در ادبیات مربوطه، متغیرهای بسیاری که تصور می‌شود بر طراحی سیستم حسابداری مدیریت تأثیر دارند، ارائه شده‌اند (چن هال و موریس، ۱۹۸۶؛ جونز، ۱۹۸۵؛ اوتلی، ۱۹۸۰). با مرور مطالعات گذشته، می‌توان این متغیرها را بدین صورت دسته‌بندی می‌شوند: الف) فاکتورهای بیرونی که تا حد زیادی مستقل از اقدامات صورت گرفته توسط شرکت رخ می‌دهند مثل عدم اطمینان محیطی (عبدالقادر و لوثر^{۱۲}، ۲۰۰۸؛ چونگ و چونگ^{۱۳}، ۱۹۹۷؛ واتر هوس و تیسن^{۱۴}، ۱۹۷۸) و رقابت بازار (جونز، ۱۹۸۵؛ لیبی و واترهاوس^{۱۵}، ۱۹۹۶؛ میعا و کلارک^{۱۶}، ۱۹۹۹). ب) فاکتورهای درون سازمانی نظیر اندازه سازمانی (عبدالقادر و لوثر، ۲۰۰۸؛ برنول^{۱۷}، ۱۹۸۵؛ هوک و جیمز^{۱۸}، ۲۰۰۰)، استراتژی سازمانی (عبدالقادر و لوثر، ۲۰۰۸؛ باینس و لانگ فیلد- اسمیت^{۱۹}، ۲۰۰۳؛ چونگ و چونگ، ۱۹۹۷) و ساختار سازمانی (گردون و میلر، ۱۹۷۶؛ رید و اسمیت^{۲۰}، ۲۰۰۰؛ سوباروین و پوراندرسینگ^{۲۱}، ۲۰۰۸). با این وجود، به نظر نمی‌رسد تحقیقات سیستم کنترلی مدیریت مبتنی بر دیدگاه اقتضایی به یافته‌های جامع و سازگارتر منجر شده باشد. کاپمن (۱۹۹۷) عنوان می‌کند که همچنان فقدان چارچوب اقتضایی وجود دارد و هیچ نقطه آغاز صریحی برای توضیح حجم روزافزون نتایج متناقض وجود ندارد.

بسیاری از شرکتها به منظور ادامه بقا در بازارهای رقابتی، ناگزیرند با استفاده از روش‌های نوین در جهت بهبود مستمر کیفیت، کنترل، و کاهش بهای تمام شده محصولات خود بکوشند. ابزارهای حسابداری مدیریت از این تغییرات بی تأثیر نبوده، و روند رو به رشدی داشته‌اند. این روند با مطرح شدن هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف، تولید بهنگام، مدیریت کیفیت جامع آغاز شده و در دو دهه اخیر با ظهور ابزارهایی از قبیل مهندسی مجدد فرایندها، کارت امتیازی متوازن، ادامه یافته است. رویکرد اقتضایی به حسابداری مدیریت بیانگر آن است که هر شرکتی نمی‌تواند تمامی تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت را بکار گیرد. علاوه بر این ضرورت کلی، اساسی‌ترین ضرورت این پژوهش، تلاش در راستای شناسایی رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. از سوی دیگر مطالعات

مختلفی در سایر کشورها انجام شده که حاکی از افزایش روزافزون استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت در شرکتها است. از این رو، در جامعه دانشگاهی ایران نیز ضرورت دارد مطالعه‌ای انجام شود تا هم میزان استفاده و هم میزان اهمیت تکنیک‌های سنتی و نوین حسابداری مدیریت را ارزیابی نماید. با عنایت به مطالب فوق، مسئله اصلی پژوهش حاضر این است که فاکتورهای اقتضایی چه تأثیری بر میزان استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت شامل مدیریت هزینه و بودجه بندی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد؟ همچنین ابزارهای نوین حسابداری مدیریت چه تأثیری بر عملکرد شرکت‌ها دارند؟ و اینکه آیا میزان استفاده از ابزارهای نوین مدیریت هزینه و بودجه بندی بر رابطه بین فاکتورهای اقتضایی و عملکرد شرکت تأثیر دارد؟

در ادامه مقاله به ارایه یک نمای کلی از ادبیات پژوهش و فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. در بخش بعدی، به طرح پژوهش و جمع‌آوری اطلاعات پرداخته، پس از تفسیر یافته‌های پژوهش، به نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

عملکرد سازمانی یک مفهوم چند بعدی است و موقعیت شرکت را در مقایسه با رقبا ارزیابی میکند. یک دید جامع از عملکرد شرکت نه تنها جنبه‌های مالی بلکه جنبه‌های غیر مالی مانند توسعه خدمات جدید، بهبود توانایی در جذب، آموزش و توسعه را نیز باید مد نظر قرار دهد (کارولینا و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۱) بسیاری از تحقیقات رابطه بین استراتژی و عملکرد سازمانی و اینکه چگونه جهت‌گیری استراتژیک عملکرد سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، مورد بررسی قرار دادند. این تأثیر می‌تواند به طور مستقیم غیر مستقیم و از طریق برنامه‌های مدیریتی و فعالیت‌های آن تحت تأثیر قرار گیرد. کرتیو و برگون^{۲۳} (۲۰۰۱) در مطالعه خود با استفاده از استراتژی مایلز و اسنو، به توصیف تأثیر استراتژی‌های کسب و کار بر روی عملکرد سازمانی پرداختند و نشان دادند که به طور مستقیم بر عملکرد سازمانی تأثیر دارد (سلطانی زاده و همکاران، ۲۰۱۶).

شرکت‌های بزرگ، به طور فراینده‌ای با حجم وسیعی از داده‌ها، روبرو هستند. که باید قابلیت‌های مناسبی در سازمان‌ها برای استفاده از این داده‌ها برای تدوین استراتژی‌های خود، در نظر گرفته شود (آکتر و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۶). شناسایی و تحکیم و ادغام منابع در سراسر شرکت، باید انجام شود. این تنها توسعه اهداف مشترک یک واحد تجاری نیست، بلکه ایجاد یک صلاحیت مشترک در داخل و بین واحدهای تجاری است. واحدهای کسب و کار، اجزای بسیار اساسی یک شرکت

هستند که می توانند به عنوان هسته، و حمایت کننده عملکرد، گروه بندی کرد. اگرچه تصور می شود که واحدهای تجاری ترکیبی از واحدهای مختلف از قبیل فناوری اطلاعات، مالی و منابع انسانی، هستند، در نهایت، به عنوان حمایت کننده های هسته اصلی کسب و کار هستند. در حالی که واحدهای تجاری مانند عملیاتی، خدمات، فروش و توزیع، استراتژی های کسب و کار را تعیین می کنند، بسیاری از شرکت ها، دچار این اشتباه اساسی می شوند که واحدهای تجاری را در توسعه استراتژی ها دخیل نمی کنند و در حقیقت به این واحدها در طراحی و توسعه استراتژی ها، توجه نمی کنند (تور و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۶).

سیستم های حسابداری مدیریت به استفاده منظم حسابداری مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمانی، اشاره دارد. حسابداری مدیریت یک بخش جدایی ناپذیر از فرآیند مدیریت در رابطه با ارائه اطلاعات مالی و استفاده از اطلاعات مالی و عملیاتی برای تصمیم گیری، برنامه ریزی کنترل مدیران است. طراحی مناسب MAS به تصمیم گیری موثرتر مدیران، از طریق بهبود بهره وری در یک محیط رقابتی چالشی، کمک خواهد کرد. در نتیجه به بهبود عملکرد سازمانی منجر می شود. محیط کسب و کار با توجه به رقابتهای جهانی، مقررات زدایی، کوچک سازیهای ها و پیشرفتهای تکنولوژی، در حال پیچیده تر شدن می باشد. در داخل این محیط پیچیده، مدیریت ریسک یکی از فعالیتهای اصلی هر کسب و کاری محسوب شده است. به عنوان مثال هر شرکت با طیف وسیعی از ریسکها روبرو است و هیچ کسب و کاری بدون مدیریت این ریسکها سودآور، نخواهد بود. از این رو توجه رو به رشد اجرای مدیریت ریسک بنگاهها^{۲۶} (ERM) ایجاد شده است. برخلاف مدیریت ریسک سنتی، که در آن هر نوع ریسک به طور جداگانه مدیریت می گردید، در این روش مدیریت ریسک بنگاهها، باید طیف گسترده ای از ریسکهای موجود در کسب و کارشان را در قالب یک رویکرد جامعه مورد توجه قرار دهند و به عنوان یک جزء حیاتی از سیستم کنترلی در نظر گرفته شود (مایکس^{۲۷}، ۲۰۰۹؛ سوپرامینام و همکاران^{۲۸}، ۲۰۱۱). مطالعات متعدد نشان داده است که اجرای ERM منجر به بهبود عملکرد سازمانی می شود (گوردن و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۹؛ هایت و لیببرگ^{۳۰}، ۲۰۱۱). موسسات مالی نیز با توجه به مقررات زدایی های انجام شده و روند رو به رشد جهانی شدن و گسترش طیف تجارت، با یک محیط پویا، داراییهای سنتی و مشتقات مالی متنوع شده و پیچیده مالی، روبرو هستند. علاوه بر این با توجه به ارزش سهام حاصل از ادغام بین شرکتهای بیمه ای و بانکها، تقاضا برای نوآوری های مالی،

گسترش یافته است. این امر منجر به ظهور شرکتهای مالی شده است که به عنوان عاملی تشدید کننده، منجر به محیط رقابتی شده است. این امر، منجر به پیچیدگی هرچه بیشتر محیط رقابتی موسسات مالی برای روبرویی با یک پایگاه متنوع از زنجیره ارزشهای مشتریان، شده است و این امر منجر به ایجاد طیف گسترده ایی از ریسک، برای رشد در محیط رقابتی را فراهم آورده است. برای پیشرفت در این محیط پویا و نامطمئن، موسسات مالی باید توان رقابتی خود را افزایش دهند. توانایی مدیریت برای تصمیم گیری آگاهانه، به اطلاعات با کیفیت و دقیق که مرتبط با سیستم اطاعات مدیریت قابل اعتماد، مرتبط است. موسسات مالی نقش را در اقتصاد به عنوان کانال بودجه مازاد برای جبران کسری بودجه واحدها ایفا می نمایند. این نقش واسطه برای تخصیص بهینه منابع در اقتصاد مدن، بسیار مهم است. سلامت سیستم مالی یکی از نگرانی های عمومی در سیاست نظام مالی در معرض خطر، در دوران بی ثباتی است که می تواند اثرات منفی جانبی قابل توجهی ایجاد نماید (زالها و همکاران^{۳۱}، ۲۰۱۴).

در حسابداری مدیریت سنتی، تمرکز اغلب تنها، بر بعد هزینه ایی تمرکز دارد اما در چشم انداز استراتژیک، یک دیدگاه جامع تری مورد نیاز است. حتی اگر هزینه ها بخش مهمی از تصویر مالی شرکت باشد، اطلاعات مناسبی را فراهم نمی نماید (برندز^{۳۲}، ۱۹۹۹). یکی از ویژگیهای اصلی مدیریت استراتژیک، تغییر تمرکز به سمت اثربخشی می باشد یعنی از سمت «انجام درست کارها» که به منظور حداکثر سازی بهره وری فعالیتهای سازمانی می باشد، به روی «انجام کار درست می باشد (هوسکینگ^{۳۳}، ۱۹۹۳؛ لوئب^{۳۴}، ۱۹۹۴). حسابداری مدیریت استراتژیک نیازمند تغییر از رویکرد «داخل-خارج» به رویکرد «خارج-داخل» می باشد که نیازمند تماس با مشتری و ایجاد ارزش برای مشتریان می باشد (مک نیر و همکاران^{۳۵}، ۲۰۰۱؛ والدردن^{۳۶}، ۲۰۱۱). این اظهار، بیان می کند که سود شرکت، نمی تواند با کاهش هزینه های داخلی، به تنهایی، منجر به دستیابی به اهداف گردد، بلکه نیازمند تغییر مسیر از منابع، به سمت عوامل ایجاد سودآوری و رضایت مشتری می باشند (روسلندر و همکاران^{۳۷}، ۱۹۹۸). از این رو، حسابداری مدیریت استراتژیک، منجر به ایجاد انسجام بیشتر در فرآیند تصمیم گیری استراتژیک می گردد.

بنابراین سوددهی، در عوامل متعددی از قبیل موقعیت رقابتی شرکت در بازار و الگوی رقابتی شرکت، مشاهده می شود. در عوض حسابداری مدیریت سنتی، بر عوامل داخلی سازمان، از قبیل هزینه، تمرکز دارد (ابولفتو^{۳۸}، ۲۰۰۴). از جنبه های کلیدی برای تعیین عوامل محرک سودآوری، توجه

به اقدامات لازم ایجاد کننده سودآوری استراتژیک، می باشد. اکثر مطالعات قبلی در این زمینه بر روی « محرکهای » بهبود دهنده سودآوری از قبیل درآمد و هزینه تمرکز داشته است. تعدادی از مطالعات بر بعد هزینه، به عنوان عامل بهبود دهنده سودآوری از طریق بکارگیری تکنیکهای مختلف حسابداری مدیریت استراتژیک، تمرکز دارد (براسج^{۳۹}، ۱۹۹۴؛ اسپیا^{۴۰}، ۲۰۰۱؛ لنهاردت^{۴۱}، ۲۰۰۵، ۲۰۰۴؛ مک گون^{۴۲}، ۲۰۰۹؛ پورتر^{۴۳}، ۱۹۸۵، ۱۹۹۸؛ شانک و گویندراجان^{۴۴}، ۱۹۹۲؛ شانک^{۴۵}، ۱۹۸۹). به همان میزان، تعدادی از نویسندگان بر روی درآمد، به عنوان محرک اصلی برای بهبود سودآوری، تمرکز داشته اند (همی^{۴۶}، ۱۹۹۸؛ وودلاک و همکاران^{۴۷}، ۲۰۰۱؛ کندی و کینگ^{۴۸}، ۲۰۰۴؛ آرمور و مرگی^{۴۹}، ۲۰۰۳ و اسمیت و رایت^{۵۰}، ۲۰۰۴). آنها به اهداف مشترک با تمرکز بر منابع شرکت برای تولید درآمد به جای کاهش هزینه، تمایل دارند. همچنین اعتقاد دارند که افزایش درآمد، از طریق تمرکز بر مشتریان، به دست می آید.

در مقابل، حسابداری مدیریت معاصر، اشاره به اطلاعات رسمی کمتر، غیر مالی، آینده نگر می باشد. اطلاعات حسابداری مدیریت ارائه شده در این روش در مورد رویدادهای خارجی سازمان مانند اطلاعات مربوط به مشتریان، تامین کنندگان، رقبا و جوامع تمرکز دارد. این مفهوم دارای یک چشم انداز بلند مدت و استراتژیک می باشد. بیشتر اطلاعات ارائه شده به مدیران بیشتر متناسب با نیازهای مدیران و انعطافپذیر می باشد. در این روش اهداف هزینه بیشتری در نظر گرفته می شود. اینها می توانند شامل محصولات، بخشها، مشتریان، فعالیتهای کانالهای توزیع، برندها و بخشهای بازار و حتی رقبا می باشند (نیمتراکن و تایلز^{۵۱}، ۲۰۱۵).

تئوری اقتضایی در ادبیات حسابداری مدیریت در اواسط ۱۹۷۰ ظاهر شد. نظریه رویکرد اقتضایی در حسابداری مدیریت، به این صورت توضیح داده می شود « هیچ سیستم حسابداری مدیریت، به طور جهانی که متناسب با همه سازمانها باشد و در همه شرایط جوابگوی نیاز سازمانها باشد، وجود ندارد. در عوض پیشنهاد شده است که ویژگیهای یک سیستم حسابداری مدیریت، به شرایط خاص آن سازمان بستگی دارد. (اتلی^{۵۲}، ۱۹۸۰). با این وجود اگرچه کاربردهای آن، مورد انتقاد قرار گرفته است و یافته هایی متضادی ایجاد شده است (فیشر^{۵۳}، ۱۹۹۵). تئوری اقتضایی یک چارچوب گسترده ای در مورد پژوهشات حسابداری مدیریت فراهم آورده است که بیش از سه دهه مورد پذیرش قرار گرفته است. بنابراین مطالعات تجربی گسترده ایی در مورد این مفاهیم، سبب

اهمیت و اعتبار چارچوب تئوری اقتضایی می گردد (گردین و گریو^{۵۴}، ۲۰۰۴).

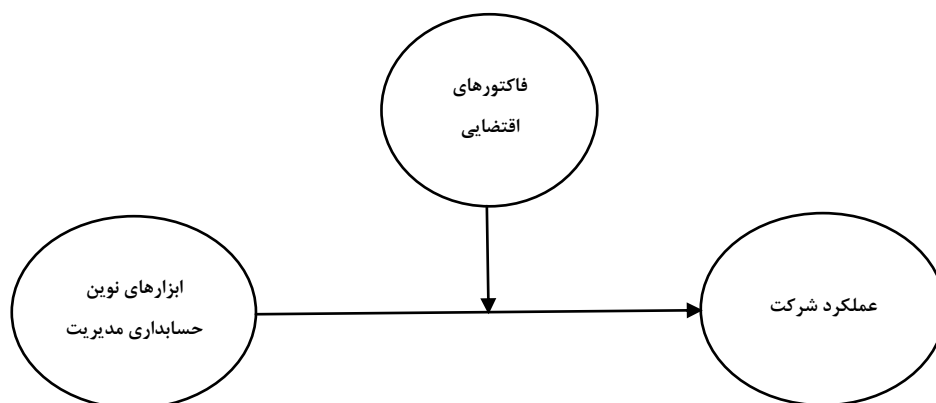
تئوری اقتضایی، مفهوم تناسب بین ویژگی های سازمانی و عوامل محیطی را مطرح می کند که اغلب برای توضیح علت بکارگیری ابزارهای مختلف حسابداری مدیریت در سازمان ها استفاده می شود. هم چنین از تئوری اقتضایی برای تعیین عوامل تاثیر گذار بر اثربخشی سیستم حسابداری مدیریت سازمان از طریق تشخیص اثرمتقابل بین سیستم حسابداری مدیریت، عوامل محیطی و عملکرد سازمان استفاده شده است (آبوگالی^{۵۵}، ۲۰۱۱). مطالعات تجربی بر اساس تئوری اقتضایی از سال ۱۹۸۰، توسط چنل^{۵۶} (۲۰۰۳) انجام شد. در پژوهش خود نشان داد که بسیاری از عوامل اقتضایی می تواند بر اثربخشی عملکرد حسابداری مدیریت موثر باشد. عواملی از قبیل، عوامل محیطی، تکنولوژی، اندازه سازمانی، ساختار، استراتژی و فرهنگ ملی می تواند موثر باشد و این عوامل اقتضایی می تواند بر اجرای حسابداری مدیریت موثر باشد. در بررسی خود نشان داد که اشکال مختلف سازمانی بر بکارگیری حسابداری مدیریت موثر باشد و بر اساس سه معیار: انتخاب، تعامل و روشهای سیستمی می باشد. در مقاله ایی لوفت و شیلدز^{۵۷} (۲۰۰۳) با استفاده از تئوری اقتضایی در حسابداری مدیریت، نشان داد که بکارگیری حسابداری مدیریت نیازمند ساختارهای مختلف سازمانی می باشد. خلاصه ایی از پژوهشات در سیستم حسابداری مدیریت و استراتژی توسط لاگفیلد- اسمیت^{۵۸} (۱۹۹۷) ارائه شده و در سال ۲۰۰۷ توسعه داده شده است. در آن نشان داد که چهار استراتژی عمده در ارتباط با سیستم حسابداری مدیریت و استراتژی را فراهم کرده است. این الویتهای شامل الویت استراتژیک پورتر (۱۹۸۰)، استراتژی رقابتی مایلز و اسنو^{۵۹} (۱۹۷۸)، نوع شناسی استراتژیک میلر و فریزن^{۶۰} (۱۹۸۲) و ماموریت استراتژیک گوپتا و گویندراجان می باشد. کیلری^{۶۱} (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر حسابداری مدیریت در سرمایه ساختاری و عملکرد تجاری پرداخت یافته های پژوهش نشان داد که MA به عنوان یک عنصر مناسب سرمایه ساختاری، رد می شود. این یافتهها نیز رابطه معناداری را بین سیستم های پیشرفته MA و عملکرد تجاری را نشان می دهد و همچنین همراستا با تحقیقات قبلی، روابط بین سه عنصر IC و عملکرد تجاری را تایید می نماید. آفس و ایادی^{۶۲} (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی تاثیر عوامل محیطی بر استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می دهد که عدم اطمینان محیطی تاثیر معنی داری بر میزان استفاده از ابزارهای جدید حسابداری مدیریت دارد. نیمتراکن و تایلز^{۶۳} (۲۰۱۵) به تشریح شیوه ها و استراتژی حسابداری

(گردین، ۲۰۰۵؛ هنری، ۲۰۰۶؛ اسمیت و لانگ فیلد اسمیت، ۲۰۰۴؛ باینز و لانگ فیلد اسمیت، ۲۰۰۳) تلاش شده است اثر سازگاری بین فاکتورهای اقتضایی و ابزارهای حسابداری مدیریت بر عملکرد مورد مطالعه قرار گیرد. "سازگاری" یک مفهومی بنیادی در تئوری اقتضایی است که دارای اشکال مختلفی است (دونالدسون، ۲۰۰۱). مطالعات مبتنی بر تئوری اقتضایی برای مدلسازی روابط، یک یا چند شکل از سازگاری را مورد توجه قرار داده‌اند. مرور این مطالعات حاکی از آن است که اغلب مطالعات بر اشکال (مدل) میانجی و تعدیل‌گر تمرکز نموده‌اند (درازین و وان در ون ۴۸، ۱۹۸۵؛ اسچونون ۴۹، ۱۹۸۱؛ گردین و گریو، ۲۰۰۴ و ۲۰۰۸). مدل میانجی شامل یک اثر غیرمستقیم است (اگر X آنگاه Y؛ و اگر Y آنگاه Z؛ سپس بین X و Z رابطه غیر مستقیم وجود دارد). در مدل تعدیل‌گر، تاثیر یک متغیر بر متغیر دیگر به سطح یک متغیر سوم (تعدیل‌گر)، وابسته است. در این تحقیق، از رویکرد تعدیل‌گر استفاده شده است که مدل مفهومی آن در شکل (۱) ترسیم شده است.

مدیریت در تایلند پرداختند. در این پژوهش با استفاده از آزمون آنوا، کروسکال- وایلس، به بررسی و آزمون فرضیه‌ها پرداخته شد. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی با استفاده از رهبری هزینه در استفاده از رویکردهای جدید حسابداری مدیریت، سود بالاتری نسبت به سیستم‌های حسابداری سنتی به دست می‌آورند. نتایج پژوهش نشان داد که برای تعیین سودآوری جامع شامل هزینه، دارایی و تکنیک‌های پیش بینی درآمد، استفاده ترکیبی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت، سبب افزایش سودآوری می‌گردد.

۳- مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

از دیدگاه فریرا و اوتلی (۲۰۱۰) بررسی رابطه بین ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت از نظر اثرات اندکی که ممکن است بر عملکرد داشته باشند و ادعای مربوط به رابطه علی بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد مورد انتقاد است. از این رو، در بسیاری از مطالعات قبلی



شکل (۱) مدل مفهومی پژوهش

انتخاب درست استراتژی تجاری منجر به بهبود عملکرد آتی خواهد شد. با این حال استراتژی تمایز نسبت به استراتژی رهبری هزینه، منجر به حفظ عملکرد دوره‌های آتی می‌شود، همچنین استراتژی تمایز با ریسک بیشتری همراه است. همچنین، وربین (۲۰۱۰) در بررسی تأثیر استراتژی، ساختار و نوآوری‌های فنی واحد تجاری بر تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری دریافت که استراتژی واحد تجاری بر تغییر در مؤلفه‌های خاص سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری تأثیر می‌گذارد. بنابراین، انتظار می‌رود استراتژی تجاری بر رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت تأثیرگذار باشد. لذا، فرضیه دوم به شکل زیر تدوین

با توجه به مطالب ارائه شده در ادامه مبانی نظری و ارتباط تئوریک هر کدام از فرضیه‌ها تدوین می‌شود:

فرضیه ۱: استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر دارد.

در پژوهش حاضر از ۴ فاکتور اقتضایی شامل (استراتژی تجاری، رقابت بازار، اندازه شرکت، عدم اطمینان محیطی) به عنوان متغیر تعدیل‌گر استفاده شده است؛ از این رو، به ازای هر فاکتور اقتضایی یک فرضیه تدوین می‌گردد. در ادامه به ارائه استدلال‌های پشتوانه هر یک از فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود.

راجیو و همکاران (۲۰۱۴) رابطه بین استراتژی‌های تجاری و پایداری عملکرد را مورد بررسی قرار دادند، نتایج نشان داد که

می‌شود:

فرضیه ۲: استراتژی تجاری بر رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت تاثیر دارد.

رقابت در بازار محصول، به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی برون سازمانی و یک عامل مهم و حیاتی در اتخاذ تصمیمات افشای اطلاعات توسط شرکتها محسوب می‌شود، رقابت در بازار محصول، از یک سو شرکت‌های موجود در صنایع مشابه را مجبور می‌کند به دنبال اطلاعات رقبا باشند و از سوی دیگر اطلاعات خودشان را برای داشتن مزیت رقابتی پنهان کنند (تنگ ولی، ۲۰۱۱). بنابراین، رقابت در بازار محصول می‌تواند بر کیفیت و کمیت افشای اطلاعات اثرگذار باشد، به اعتقاد لی (۲۰۱۰) رقابت در بازار منجر به بهبود کیفیت افشای اطلاعات توسط شرکتها خواهد شد، خاندولا (۱۹۷۲) بیان می‌کند که انواع مختلف رقابت (مثلاً رقابت در زمینه قیمت، بازاریابی و محصول) تأثیرات بسیار متفاوتی بر استفاده از اطلاعات حسابداری در شرکت‌های تولیدی داشت، هر چه رقابت بیشتر باشد، نیاز به کنترل هزینه‌ها بیشتر خواهد بود، خاندولا بین رقابت و استفاده از کنترل‌های مدیریتی پیشرفته، همبستگی مثبتی را یافت. لذا سومین فرضیه به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه ۳: رقابت بازار بر رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت تاثیر دارد.

گل (۱۹۹۱) به بررسی تأثیر سیستم‌های حسابداری مدیریت و عدم اطمینان محیطی بر عملکرد مدیران پرداخت، نتیجه تحقیق نشان داد که تأثیرات سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد وابسته به عدم اطمینان محیطی است. مطابق نظریه تناسب اقتصادی، تناسب بین سطح بالای عدم اطمینان محیطی ادراک شده و سیستم حسابداری مدیریت پیشرفته به احتمال زیاد عملکرد را بهبود می‌بخشد اما ناسازگاری و عدم تناسب بین این دو، اثر معکوسی بر عملکرد شرکت خواهد داشت، به عبارت دیگر عدم اطمینان محیطی ادراکی بر رابطه بین مدل سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت اثر تعدیلی قوی دارد. شرکت‌های با ریسک محیطی بالا زمانی بهتر کار می‌کنند که مدل‌های سیستم حسابداری پیشرفته‌تر را به کار گیرند، (آجیلاد، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر در صورتی که توانایی سازمان در مقابله با عدم اطمینان محیطی با عدم اطمینان محیطی ادراک شده متناسب شود، عملکرد سازمانی بهینه می‌شود، در واقع در شرایطی که عدم اطمینان محیطی بالاست، سیستم حسابداری مدیریت پیشرفته تأثیر مثبتی بر عملکرد سازمان دارد (چونگ، شاوو اچسی، ۲۰۱۱). بنابراین، فرضیه چهارم به صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه ۴: عدم اطمینان محیطی بر رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت تاثیر دارد. شرکت‌های بزرگ، شرکت‌هایی هستند که دارای خطوط متنوع محصول هستند، تکنیک‌های تولید انبوه را بکار می‌گیرند، دارای شعبات زیاد و استفاده بیشتر از کنترل‌های پیچیده و جمع‌آوری اطلاعات محیطی نظیر پیش‌بینی و تحقیقات بازار هستند (خاندولا، ۱۹۷۲). همچنین شرکت‌های بزرگ‌تر تمایل دارند که از کنترل‌های اجرایی رسمی استفاده نسبتاً بیشتری کنند تا کنترل‌های میان فردی، نتایج نشان می‌دهند که در شرکت‌های بزرگ‌تر که تنوع و عدم تمرکز بیشتری در زمینه تصمیم‌گیری وجود دارد، مشارکت در بودجه بندی نیز بیشتر است (مرچنت، ۱۹۸۱). سید مقبول الرحمان (۲۰۱۱) در پژوهش در ۴۵ شرکت تولیدی پاکستان نشان داد که اندازه شرکت، یک عامل مهم بر استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت است. لذا، فرضیه پنجم به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه ۵: اندازه شرکت بر رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت تاثیر دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

۴-۱- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر طرح پژوهشی جزو پژوهش‌های شبه‌تجربی، به لحاظ روش اجرا در زمره پژوهش‌های توصیفی-همبستگی و از نظر هدف از نوع کاربردی است. در این پژوهش به منظور داده‌پردازی و آزمون مدل از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) استفاده شده است. SEM به محققین این امکان را می‌دهد تا از یک طرف، متغیرهای غیرقابل مشاهده (پنهان) را با استفاده از شاخص‌ها یا متغیرهای مشاهده شده (معرف‌ها) متعدد اندازه‌گیری کند و از طرف دیگر، این اطمینان را می‌دهد که متغیرهای قابل اندازه‌گیری در اندازه‌گیری متغیرهای پنهان دارای روایی و اعتبار هستند (گیفن و همکاران، ۲۰۰۰). یک مدل ساختاری شامل دو بخش؛ مدل اندازه‌گیری و مدل تابع ساختاری است. مدل اندازه‌گیری نشان می‌دهد که چگونه سازه‌های پنهان در قالب تعدادی معرف (متغیر قابل مشاهده) اندازه‌گیری شده‌اند. در رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری دو نوع مدل اندازه‌گیری، یکی مدل اندازه‌گیری تکوینی و دیگری مدل اندازه‌گیری انعکاسی وجود دارد. بر اساس مدل ارائه شده در این پژوهش، سازه‌های ابزارهای حسابداری مدیریت دارای مدل اندازه‌گیری تکوینی هستند که جهت روابط از سمت معرف‌ها به سمت سازه مرکزی است. در این پژوهش از آزمون

۱ بیانگر استفاده از ابزار حسابداری مدیریت است. با استناد به تحقیق حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)، مراحل تکامل حسابداری مدیریت به ۴ مرحله تقسیم می‌شود که در هر یک از این مراحل از ابزارهای مختلفی استفاده می‌شود. با عنایت به این که در این پژوهش استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت مورد توجه است، از بین ابزارهای مرحله چهارم تعداد ۱۵ معیار شامل بودجه‌بندی برای پاداش مدیران (BCE)، بهینه‌سازی فرآیند عملیات (BEN)، تجزیه و تحلیل ارزش سهامداران (SPA)، کارت ارزیابی متوازن (BSC)، بهایابی هدف (TC)، بهایابی کایزن (KC)، تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول (LCC)، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (VCA)، تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری (CPA)، مهندسی ارزش (VE)، اقدام به هنگام (JIT)، مدیریت کیفیت جامع (TQM)، هزینه یابی کیفیت (QC)، شش سیگما (SS)، تئوری محدودیت‌ها (TOC) انتخاب شده است.

ناپارامتریک بوت‌استرپ با ۱۰۰۰ تکرار برای برآورد خطاهای استاندارد و اندازه‌گیری متغیرهای تکوینی استفاده شده است، و سایر سازه‌ها دارای مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی هستند، یعنی جهت روابط از سمت سازه‌ها به سمت معرف‌ها است. برازش مدل اندازه‌گیری انعکاسی از طریق بررسی پایایی مرکب شاخص‌ها، روایی همگرا و روایی واگرا مورد ارزیابی قرار گرفت. رویکرد مورد استفاده در این پژوهش برای برآورد پارامترهای مدل معادلات ساختاری، روش‌شناسی مبتنی بر واریانس به روش حداقل مربعات جزئی است.

۴-۲- تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

در جدول (۱) نحوه سنجش متغیرهای پژوهش که داده‌های آنها با استفاده از روش اسنادکاوی گردآوری می‌شود، ارائه شده است. همچنین، داده‌های مربوط به استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت (MAS) از طریق پرسشنامه گردآوری و سنجیده شده که در آن گزینه ۰، بیانگر عدم استفاده و گزینه

جدول (۱) - سنجش سازه‌ها و معرف‌های مربوطه

سازه (منبع)	نحوه اندازه‌گیری معرف‌ها
رقابت تجاری (BC) گوفار و ایسلام (۲۰۱۳)	در این پژوهش، رقابت تجاری به صورت یک متغیری موهومی (دو وجهی) تعریف شده است؛ بدین معنی که اگر محیط شرکت کمتر رقابتی باشد برابر ۱ و در غیر اینصورت صفر است. برای تعیین اینکه یک صنعت رقابتی است یا کمتر رقابتی از شاخص هرفیندال (HI) استفاده می‌شود. صنعتی که مقدار HI آن کمتر از میان HI کل صنایع نمونه باشد، به عنوان صنایع رقابتی تر طبقه‌بندی و برای متغیر موهومی نمره ۱، در مقابل صنعتی که مقدار HI آن بالاتر از میان HI کل صنایع نمونه باشد، به عنوان صنایع دارای بازار کمتر رقابتی طبقه‌بندی و برای متغیر موهومی نمره ۰ صفر در نظر گرفته می‌شوند. شاخص هرفیندال (HI) به عنوان مجموع مربعات سهم بازار شرکت در درون یک صنعت و به صورت زیر محاسبه می‌شود:
	$HI = \sum_{j=1}^j s_{ij}^2$ <p>که در آن، s_{ij} سهم بازار شرکت i در صنعت j است.</p>
استراتژی تجاری (BS) گوفار و ایسلام (۲۰۱۳)	در این پژوهش، از مفهوم استراتژی مورد نظر مایلز و اسنو (۲۰۰۳) استفاده می‌شود. در این راستا، برای تمایز بین شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی و تدافعی از ۵ شاخص زیر استفاده می‌شود:
	<p>۱. نسبت دارایی‌های ثابت به کل فروش (PPES) که کارایی دارایی‌ها را اندازه‌گیری می‌کند.</p> <p>۲. گردش کارکنان (ETO): از طریق انحراف استاندارد تعداد کل کارکنان محاسبه می‌شود و بیانگر ثبات سازمانی شرکت است.</p> <p>۳. نسبت کارکنان به فروش (ES) که توانایی شرکت برای تولید و توزیع محصولات و خدمات به صورت کارا را نشان می‌دهد.</p> <p>۴. نسبت دارایی‌های نامشهود به کل دارایی‌ها (IA) که توانایی شرکت برای ایجاد نوآوری را نشان می‌دهد.</p> <p>۵. رشد فروش (GW) که معیاری از رشد شرکت است.</p>
	برای تعیین نوع استراتژی هر شرکت ابتدا شرکت‌ها بر اساس ۵ معیار فوق به ترتیب از بالا به پایین در پنج گروه قرار می‌گیرند. بدین صورت که شرکتی که در بالاترین پنجگ قرار دارد، امتیاز ۵ و شرکتی که در پایین‌ترین پنجگ قرار می‌گیرد امتیاز ۱ را کسب می‌کند و بقیه شرکت‌ها متناسب با پنجگ مربوطه امتیازدهی می‌شوند. سپس امتیازات بدست آمده به شرح فوق را با یکدیگر جمع می‌کنیم تا امتیاز نهایی هر شرکت بدست آید. دامنه امتیازات ترکیبی (مجموع پنج نسبت فوق) برای هر شرکت در هر سال عددی بین ۵ تا ۲۵ خواهد شد. پس از محاسبه جمع امتیازها، شرکت‌هایی که مجموع امتیاز

نحوه اندازه‌گیری معرفیها	سازه (منبع)
شان در بازه 5 تا 15 باشد بعنوان شرکت‌های تدافعی و شرکت‌هایی که مجموع امتیازشان در بازه 15 تا 25 باشد به عنوان شرکت‌های تهاجمی تعیین می‌گردند. با توجه به اینکه استراتژی تجاری به صورت یک متغیر موهومی اندازه‌گیری می‌شود، اگر شرکت دارای استراتژی تهاجمی باشد عدد ۱ و اگر دارای استراتژی تدافعی باشد عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.	
عدم اطمینان محیطی بیانگر سطح تغییرات غیرقابل پیش‌بینی در محیط تجاری است؛ مانند تغییرات غیرقابل پیش‌بینی در محیط فعالیت شرکت از جمله اقدامات مشتریان، عرضه‌کنندگان و رقبا است (هوگو، ۲۰۰۵). در این پژوهش از دو معیار زیر که مبتنی بر ویژگی بازار شرکت هستند، استفاده می‌گردد: ۱- ضریب تغییرات فروش (CV): $CV(Z_{it}) = \frac{\sqrt{\frac{\sum_{t=4}^t (Z_{it} - \bar{Z})^2}{4}}}{\bar{Z}}$ که در آن: CV(Z _{it}): عدم اطمینان بازار برای شرکت i در دوره t است که بر اساس فروش شرکت محاسبه می‌گردد؛ Z _i : بیانگر رقم فروش شرکت در دوره i است؛ \bar{Z} : میانگن ۴ ساله فروش است. ۲- پراکندگی پیش‌بینی سود هر سهم (SD): پراکندگی پیش‌بینی سود توسط مدیریت از طریق انحراف معیار سود هر سهم پیش‌بینی شده توسط مدیریت در هر سال به شرح رابطه (۲-۳) محاسبه می‌شود: $SD_{it} = \sqrt{\frac{\sum_{t=4}^t (E_{i,t} - \bar{E})^2}{4}}$ E _i : سود هر سهم پیش‌بینی شده مدیریت در هر فصل شرکت؛ \bar{E} : میانگن ۴ دوره (فصل) سود هر سهم پیش‌بینی شده مدیریت؛ t: بیانگر فصل است. عدد ۴ بیانگر تعداد فصول سال است.	عدم اطمینان محیطی (EU)
	اندازه شرکت (Size)- ۱. جمع دارایی (TA): لگاریتم جمع دارایی‌های پایان دوره ۲. جمع فروش (SA): لگاریتم کل فروش دوره. (۲۰۱۶)
	عملکرد شرکت (PER)- زانگ و همکاران (۲۰۱۶) ۱. نرخ بازده دارایی (ROA): نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها ۲. نسبت کیوتوبین (QT): مجموع ارزش بازار سهام عادی و ارزش دفتری بدهی به جمع دارایی‌ها. ۳. سود هر سهم (EPS)

۴-۳- جامعه و نمونه آماری

داده‌های مورد نیاز پژوهش به دو روش گردآوری شده است. داده‌های مربوط به متغیرهای اقتصادی و عملکرد شرکت با استفاده از روش اسنادکاو از طریق صورت‌های مالی حسابرسی شده و یادداشت‌های همراه، گزارش فعالیت هیات مدیره و سایر گزارش‌ها و با مراجعه به سایت کدال و نرم افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است. همچنین، داده‌های مربوط به استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت از طریق پرسشنامه توزیع شده بین مدیران مالی شرکت‌های نمونه گردآوری شده است. با عنایت به این که برای گردآوری داده‌های مربوط به استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت از پرسشنامه توزیع شده در پایان سال ۹۶ استفاده شده است، لذا داده‌های مربوط به متغیرهای اقتصادی و عملکرد نیز باید در همین مقطع (پایان ۹۶) گردآوری شود؛ در همین راستا و به منظور استخراج داده‌های این متغیرها (اقتصادی و عملکرد) از میانگین ۳ ساله (دوره ۹۴ تا ۹۶) استفاده شده است. بنابراین، جامعه

آماري تحقيق شامل كليۀ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۶ است. برای انتخاب نمونه تحقیق از بین این شرکت‌ها به روش غربالگری، شرکت‌هایی انتخاب گردید که شرایط زیر را داشته باشند: (۱) جزوه شرکت‌های فعال در صنعت مالی، پیمانکاری، بانک‌ها و موسسات اعتباری نباشند؛ (۲) سال مالی آنها منتهی به پایان ماه اسفند باشد؛ (۳) توقف معاملاتی طولانی (بیش از ۳ ماه) نداشته باشند و داده‌های آنها برای دوره مورد نظر تحقیق در دسترس باشد. با اعمال شروط فوق، تعداد ۱۶۸ شرکت استخراج گردید. سپس، به منظور گردآوری اطلاعات مربوط به استفاده شرکت‌ها از ابزارهای حسابداری مدیریت پرسشنامه مربوطه بین مدیران مالی ۱۶۸ شرکت انتخاب شده در پایان سال ۹۶ توزیع گردید که در نهایت تعداد ۸۵ پرسشنامه تکمیل و برگشت داده شد. از این رو، تعداد ۸۵ شرکت فوق به نمونه نهایی پژوهش انتخاب گردید. پس از گردآوری داده‌ها، در ابتدا داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش با استفاده از

شود. شاخص اول، بررسی پایایی هر یک از معرف‌های متناظر با سازه پنهان است. برای این منظور از ضرایب بارهای عاملی هر یک از معرف‌ها استفاده می‌شود. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. اندازه ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۴ است و معرف‌هایی که مقدار بار عاملی آنها کمتر از ۰/۴ است به شرط اینکه با حذف آنها پایایی ترکیبی مدل اندازه-گیری افزایش یابد، حذف می‌گردند. شاخص دوم، پایایی ترکیبی ضریب دیلون-گلداشتاين (CR) است که سازگاری درونی بین معرف‌های یک سازه را نشان می‌دهد. مقدار ملاک برای این شاخص مقدار ۰/۷ به بالاست. نتایج مربوط به بررسی پایایی سازه‌های پنهان مدل تحقیق در جدول (۲) ارائه شده است. با توجه به مقادیر بار عاملی معرف‌های متناظر با سازه-های مدل اندازه‌گیری انعکاسی تحقیق در ستون سوم، حاکی از آن است که بارهای عاملی بیشتر از ۰/۷۰ است لذا در مدل باقی می‌مانند.

نرم‌افزارهای Excel و SPSS آماده سازی و تحلیل نهایی نیز با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS انجام شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

برای آزمون مدل مفهومی پژوهش از الگوریتم تحلیل مدل‌ها با استفاده از روش SmartPLS استفاده شده است. این آزمون شامل برازش مدل اندازه‌گیری و برازش مدل ساختاری است. از این رو، در ابتدا با استفاده از معیارهای پایایی و روایی، صحت روابط موجود در مدل‌های اندازه‌گیری و سپس روابط موجود در بخش ساختاری ارزیابی شده است.

۵-۱- برازش مدل اندازه‌گیری شاخص‌های انعکاسی و تکوینی

آزمون مدل اندازه‌گیری شاخص‌های انعکاسی شامل بررسی پایایی و روایی سازه‌های پژوهش است. مطابق فورنل و لارکر (۱۹۸۱) برای بررسی پایایی از دو شاخص استفاده می-

جدول ۲- نتایج برازش مدل اندازه‌گیری

T Statistics (O/STDEV)	P Values	VIF	وزن هر معرف در تشکیل سازه تکوینی	معرف‌ها	سازه	نوع مدل اندازه‌گیری
۲/۹۸۴	۰/۰۳۱	۱/۳۵۲	۰/۰۹۳	BCE	MAS	مدل اندازه‌گیری تکوینی
۳/۳۰۵	۰/۰۲۲	۱/۵۰۴	۰/۰۷۸	BEN		
۵/۱۲۱	۰/۰۰۴	۱/۴۷۳	۰/۰۸۰	SPA		
۸/۴۴۶	۰/۰۰۰	۱/۹۸۱	۰/۰۲۴	BSC		
۲/۲۴۲	۰/۰۴۵	۱/۵۸۶	۰/۱۲۹	TC		
۴/۶۲۲	۰/۰۳۲	۱/۴۵۳	۰/۱۳۸	KC		
۴/۸۰۸	۰/۰۴۲	۱/۴۱۴	۰/۱۸۳	LCC		
۷/۲۴۴	۰/۰۱۴	۱/۸۵۷	۰/۰۵۶	VCA		
۲/۹۸۶	۰/۰۰۶	۱/۳۹۹	۰/۰۲۱	CPA		
۲/۴۹۷	۰/۰۰۵	۱/۴۹۶	۰/۰۷۳	VE		
۳/۷۱۸	۰/۰۰۱	۱/۴۶۲	۰/۱۹۲	JIT		
۴/۰۳۵	۰/۰۰۹	۱/۳۱۱	۰/۱۸۶	TQM		
۹/۴۵۱	۰/۰۰۰	۱/۴۲۳	۰/۱۷۸	QC		
۴/۰۰۳	۰/۰۱۰	۱/۲۹۶	۰/۲۵۸	SS		
۷/۳۳۴	۰/۰۰۰	۱/۵۵۳	۰/۱۷۱	TOC		

میانگین واریانس استخراجی (AVE)	ضریب پایایی مرکب (CR)	بار عاملی	معرف‌ها	سازه	نوع مدل اندازه‌گیری انعکاسی
۰/۶۳۱	۰/۷۶۲	۰/۸۲۴	CV	EU	مدل اندازه‌گیری انعکاسی
		۰/۶۹۸	SD		
۰/۵۷۲	۰/۷۹۴	۰/۸۷۳	ROA	PER	

میانگین واریانس استخراجی (AVE)	ضریب پایایی مرکب (CR)	بار عاملی	معرفها	سازه	
		۰/۹۰۷	QT		
		۰/۷۵۶	EPS		
۰/۶۶۷	۰/۷۹۷	۰/۸۸۴	TA	SIZE	
		۰/۷۴۴	SAL		
۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰	HI	BC	
۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰	BS	BS	

همگرایی مناسبی برخوردارند.

برای بررسی روایی واگرا از روش فورنل لارکر (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. در این روش، رابطه یک سازه با معرف‌هایش با رابطه آن سازه با سایر سازه‌های تحقیق مقایسه می‌شود. بر این اساس، یک سازه در صورتی دارای روایی واگرای قابل قبول است که در مدل اندازه‌گیری تعامل بیشتری با معرف‌های خود داشته باشد تا با سازه‌های دیگر. بررسی این موضوع توسط یک ماتریس انجام می‌شود که خانه‌های آن حاوی مقادیر ضریب همبستگی بین سازه‌ها و قطر اصلی ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. مطابق ماتریس ارائه شده در جدول (۳)، از آنجا که مقدار جذر AVE مربوط به هر سازه که بر روی قطر اصلی ماتریس نشان داده شده است، از مقدار همبستگی بین سازه‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی قرار دارند، بیشتر است؛ از این‌رو، سازه‌های مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر و روایی واگرای مدل تأیید می‌گردد.

در آزمون سازه‌های انعکاسی دیگر نمی‌توان آزمون بارهای عاملی را انجام داد بلکه بایستی وزن هر معرف در تشکیل سازه تکوینی را محاسبه و همزمان درجه هم خطی (VIF) هر معرف محاسبه می‌شود. رابطه هم خطی وضعیتی است که نشان می‌دهد یک متغیر مستقل تابع خطی از سایر متغیرهای مستقل است در چنین حالتی با وجود بالا بودن R2 مدل اعتبار بالایی ندارد. خلاصه نتایج در جدول ۲ ارائه شده است.

پس از بررسی معیار پایایی، به بررسی روایی همگرا و روایی واگرا پرداخته می‌شود. برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. AVE بیانگر میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با معرف‌های آن و به عبارتی میزان همبستگی هر سازه با معرف‌های آن است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقادیر AVE، را برابر با ۰/۵ و بیشتر پیشنهاد می‌کند. مطابق نتایج ارائه شده در ستون آخر جدول (۲)، مقدار AVE هر سه سازه پنهان تحقیق بیشتر از مقدار ملاک است؛ در نتیجه سازه‌ها از روایی

جدول ۳- ماتریس سنجش روایی واگرا

MAS	PER	EU	Size	BS	BC	سازه‌ها
					۱	رقابت تجاری (BC)
				۱	۰/۵۳۲	استراتژی تجاری (BS)
			۰/۸۱۶	۰/۳۹۶	-۰/۲۸۱	اندازه شرکت (Size)
		۰/۷۹۴	-۰/۴۰۲	۰/۱۳۵	۰/۲۱۳	عدم اطمینان محیطی (EU)
	۰/۷۵۶	۰/۲۱۵	۰/۶۲۷	۰/۴۱۷	۰/۳۷۵	عملکرد شرکت (PER)
۰/۷۰۹	۰/۳۹۹	۰/۵۱۸	۰/۴۷۸	-۰/۳۹۵	۰/۲۱۱	ابزارهای حسابداری مدیریت (MAS)

مربوط به رابطه بین دو سازه مکنون بیشتر از عدد ۱/۹۶ باشد، معنی‌داری رابطه بین سازه‌های مورد نظر در سطح اطمینان ۹۵٪ و در نتیجه فرضیه مربوطه تأیید می‌گردد. در این تحقیق با عنایت به این که از ۴ متغیر تعدیل‌گر استفاده شده است که دارای ماهیت متفاوتی هستند بدین معنی که متغیرهای استراتژی تجاری و رقابت در بازار به صورت متغیر موهومی (۰ و ۱) و

۲-۵- برازش مدل ساختاری و آزمون فرضیه‌ها

پس از ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری که در بخش قبل ارائه شد و اطمینان از مناسب بودن معرف‌ها در سنجش سازه‌های مکنون مدل، نوبت به ارزیابی مدل ساختاری می‌رسد. به منظور ارزیابی مدل ساختاری از شاخص‌های ضریب تعیین (R^2) و معناداری ضرایب مسیر (t-Value) استفاده شده است. اگر مقدار t-value

طور جداگانه برای هر دو گروه برآورد می‌گردد. سپس، با مقایسه ضرایب مسیر بدست آمده و سطح معناداری آن‌ها در خصوص اثرات متغیر تعدیل‌گر قضاوت می‌گردد. در پژوهش حاضر، با عنایت به اینکه متغیر استراتژی تجاری (BS) و رقابت بازار (BC) به صورت موهومی یا طبقه‌ای (۰ و ۱) تعریف شده‌اند، برای شناسایی اثرات تعدیل‌کنندگی آنها از رویکرد مقایسه گروهی استفاده شده است. در این راستا، ابتدا ضریب مدل مسیری بین سازه استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و سازه عملکرد شرکت برای گروه مشاهداتی که در طبقه (۱) هستند محاسبه می‌گردد و سپس ضریب همین مسیر با استفاده از گروه مشاهداتی که در طبقه (۰) هستند، تخمین زده می‌شود. سپس با عنایت به معناداری تفاوت این دو ضریب نسبت به تاثیر تعدیل‌گر قضاوت می‌گردد. نتایج مربوط به آزمون اثر تعدیل‌کنندگی متغیر استراتژی تجاری و رقابت بازار به ترتیب در جداول (۵ و ۶) و جداول (۷ و ۸) ارائه شده است. در جدول (۵) و (۷) ضرایب مسیر و مقادیر t-value و p-value برای هر یک از دو گروه و در جدول (۶) و (۸) نیز تفاوت ضرایب مسیر دو گروه و همچنین معناداری مقدار تفاوت محاسبه شده است.

مطابق نتایج ارائه شده در جدول (۵) مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین سازه استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و سازه عملکرد شرکت، برای گروه اول (شرکت‌های دارای استراتژی تجاری تدافعی، G1) و گروه دوم (شرکت‌های دارای استراتژی تجاری تهاجمی، G2) به ترتیب ۰/۵۲۱ و ۰/۶۴۲ و سطح معناداری (p-value) آنها نیز برابر با صفر است.

جدول ۵- ضرایب مسیر و معنی داری دو گروه سازه استراتژی تجاری (BS)

	Path Coefficients G1	Path Coefficients G2	t-Values G1	t-Values G2	p-Values G1	p-Values G2
MAS -> PER	0.521	0.642	6.301	8.912	0.000	0.000

بنابراین، معنادار بودن ضرایب مسیر هر دو گروه تأیید می‌گردد. اما در خصوص آزمون اثر تعدیل‌گر استراتژی تجاری، باید به مقدار P-Value مربوط به تفاوت بین دو ضریب در جدول (۶) مراجعه کرد.

جدول ۶- تفاوت ضرایب مسیر و معنی داری اثر تعدیل‌گر استراتژی تجاری (BS)

	Path Coefficients-diff (GROUP_1BST(1.0) - GROUP_1BST(2.0))	p-Value(GROUP_1BST(1.0) vs GROUP_1BST(2.0))
MAS -> PER	0.121	0.384

متغیرهای عدم اطمینان محیطی و اندازه شرکت به صورت پیوسته و کمی هستند، امکان آزمون نقش تعدیل‌گری هر ۴ متغیر به صورت همزمان وجود ندارد. بنابراین، آزمون نقش تعدیل‌گری هر متغیر به صورت جداگانه انجام می‌شود. در نتیجه، آزمون فرضیه اول تحقیق که به موضوع تاثیر استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت (MAS) بر عملکرد شرکت (PER) می‌پردازد در قالب یک مدل جداگانه و بدون در نظر گرفتن متغیرهای تعدیل‌گر صورت می‌گیرد. نتایج آزمون این فرضیه در جدول (۴) ارائه شده است. مطابق این نتایج، مقدار t-value مربوط به مسیر (استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت، عملکرد شرکت) برابر با ۳/۲۱۹ و بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است، بنابراین رابطه این دو سازه و در نتیجه فرضیه اول تحقیق تأیید می‌گردد. همچنین، مقدار R2 تعدیل شده مربوط به دو متغیر درونزای مدل؛ برابر با ۰/۴۱۲ است که حاکی از برازش قوی مدل ساختار و توان پیش-بینی‌کنندگی متغیر درونزای مدل است.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه اول

R2 تعدیل شده	T-value	ضریب مسیر	مسیر
۰/۴۱۲	۳/۲۱۹	۰/۵۱۷	استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت(MAS) ← عملکرد شرکت (PER)

۵-۳- آزمون اثرات تعدیل‌گر

در رویکرد معادلات ساختاری روش آزمون نقش تعدیل‌گری متغیرها به این بستگی دارد که آیا متغیرهای تعدیل‌گر از نوع متغیرهای موهومی (طبقه‌ای یا ۰ و ۱) هستند یا متغیرهای پیوسته (آذر و همکاران، ۱۳۹۱). در این خصوص، دو روش عمده شامل (۱) رویکرد حاصل‌ضربی (ساخت متغیر تعاملی) و (۲) رویکرد مقایسه گروهی وجود دارد. رویکرد ساخت متغیر تعاملی برای حالتی بکار می‌رود که متغیر تعدیل‌گر دارای مقیاس فاصله‌ای یا به صورت پیوسته است. در رویکرد ساخت متغیر تعاملی، در محیط نرم‌افزار PLS، یک متغیر جدید ایجاد می‌گردد که به صورت تعامل (حاصلضرب) بین متغیر تعدیل‌گر و متغیر مستقل تعریف می‌گردد. معرف‌های این متغیر به صورت ضرب هر یک از معرف‌های متغیر تعدیل‌گر در هر یک از معرف‌های متغیر مستقل است. در این حالت، برای آزمون اثرات تعدیل‌گر به معناداری ضریب مسیر بین متغیر تعاملی و متغیر وابسته توجه می‌گردد. رویکرد مقایسه گروهی زمانی استفاده می‌شود که متغیر تعدیل‌کننده از نوع کیفی یا طبقه‌ای (۰ و ۱) باشد. در این رویکرد، ابتدا مدل اثرات اصلی مربوط به رابطه بین متغیر مستقل و وابسته به

توجه می‌گردد. مطابق جدول (۱۰)، مقدار ضریب استاندارد شده بین متغیر تعاملی و متغیر وابسته برابر با ۰/۱۰۳، مقدار آماره t آن ۲/۸۴۲ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۰۵ است. با توجه به کمتر بودن سطح معناداری متغیر تعاملی از خطای ۰/۰۵، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب معنی دار است و در نتیجه اثر تعدیلی اندازه شرکت بر رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت و در نتیجه فرضیه پنجم تحقیق تأیید می‌گردد. از سوی دیگر، علامت ضریب این مسیر مثبت است، که نشان می‌دهد اندازه شرکت رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت را تقویت می‌کند. بدین معنی که با افزایش اندازه شرکت، شدت رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت افزایش می‌یابد.

برای آزمون اثرات تعدیل گر متغیرهای عدم اطمینان محیطی (EU) و اندازه شرکت (Size) از رویکرد ساخت متغیر تعاملی استفاده می‌گردد. نتایج مربوط به آزمون اثر تعدیل گر عدم اطمینان محیطی (EU) بر رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در جدول (۱۰) ارائه داده شده است. برای آزمون اثر تعدیلی به معنی داری ضریب مسیر بین متغیر تعاملی (Moderating Effect) و متغیر وابسته (PER) توجه می‌گردد. مطابق جدول (۹)، مقدار ضریب استاندارد شده بین متغیر تعاملی و متغیر وابسته برابر با ۰/۰۷۶، مقدار آماره t آن ۲/۵۲۷ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۱۳ است. با توجه به کمتر بودن سطح معناداری متغیر تعاملی از خطای ۰/۰۵، می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب معنی دار است و در نتیجه اثر تعدیلی عدم اطمینان محیطی بر رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت و در نتیجه فرضیه چهارم تحقیق تأیید می‌گردد. از سوی دیگر، با توجه علامت ضریب این مسیر که به صورت مثبت است، می‌توان ادعا کرد که عدم اطمینان محیطی رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت را تقویت می‌کند. بدین معنی که با افزایش عدم اطمینان محیطی، شدت رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت افزایش می‌یابد.

با عنایت به اینکه مقدار سطح معناداری تفاوت این ضریب برابر با ۰/۳۸۴ است که بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین، بین ضرایب مسیر دو گروه از نظر آماری تفاوت معناداری وجود ندارد و تاثیر تعدیل گر استراتژی تجاری بر رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت تأیید نمی‌گردد و در نتیجه فرضیه دوم تحقیق تأیید نمی‌گردد.

مطابق نتایج ارائه شده در جدول (۷) مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین متغیر استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت، برای گروه اول (صنایع رقابتی- تر، G1) و گروه دوم (صنایع کمتر رقابتی، G2) به ترتیب ۰/۷۸۱ و ۰/۹۱۶ و سطح معناداری (p-value) آنها نیز برابر با صفر است. بنابراین، معنادار بودن ضرایب مسیر هر دو گروه تأیید می‌گردد.

جدول ۷- ضرایب مسیر و معنی داری دو گروه سازه رقابت

بازار(BC)

	Path Coefficients G1	Path Coefficients G2	t-Values G1	t-Values G2	p-Values G1	p-Values G2
MAS -> PER	0.781	0.916	9.435	11.803	0.000	0.000

همچنین، مطابق جدول (۸) مقدار سطح معناداری (p-value) تفاوت این ضرایب برابر با ۰/۰۲۱ است که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین، بین ضرایب مسیر دو گروه از نظر آماری تفاوت معناداری وجود دارد و تاثیر تعدیل گر رقابت بازار بر رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت و در نتیجه فرضیه سوم تحقیق تأیید می‌گردد.

جدول ۸- تفاوت ضرایب مسیر و معنی داری اثر تعدیل گر

رقابت بازار(BC)

	Path Coefficients-diff (GROUP_1BST(1.0) - GROUP_1BST(2.0))	p-Value(GROUP_1BST(1.0) vs GROUP_1BST(2.0))
MAS -> PER	0.135	0.021

نتایج مربوط به آزمون اثر تعدیل گری اندازه شرکت (Size) بر رابطه بین استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و عملکرد شرکت در جدول (۱۰) ارائه شده است.

برای آزمون اثر تعدیلی به معنی داری ضریب مسیر بین متغیر تعاملی (Moderating Effect) و متغیر وابسته (PER)

جدول ۱۰- ضرایب مسیر و معناداری اثر تعدیل گر اندازه شرکت(Size)

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ((O/STDEV))	P Values
MAS -> PER	0.581	0.441	0.045	9.106	0.000
Size -> PER	-0.611	-0.526	0.051	11.561	0.000
Moderating Effect 1 -> PER	0.103	0.118	0.0551	2.842	0.005

جدول ۱۰- ضرایب مسیر و معناداری اثر تعدیل گر عدم اطمینان محیطی (EU)

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics ((O/STDEV))	P Values
MAS -> PER	0.401	0.42	0.037	8.586	0.000
EU -> PER	-0.438	-0.461	0.039	10.132	0.000
Moderating Effect 1 -> PER	0.076	0.094	0.0381	2.527	0.013

۶- بحث، نتیجه گیری

عوامل بیشماری از قبیل پیشرفت سریع فناوری و گسترش و پیچیده تر شدن سازمانها، تغییر در نوع مدیریت باعث شده، طرز تفکر و عمل مدیریت تغییر قابل ملاحظه ای نماید بطوری که دیگر به شرکت یک دید بسته و منطقی ندارند، و شرکت را متأثر از محیط پیرامون و با رویکرد اجتماعی تصور میکنند. هدف نظریه اقتضایی، ارایه و پیشنهاد مناسبترین طرحهای سازمانی و سیستمهای مدیریت برای شرایط مشخص است و برای تحقیق این هدف درصدد آن است که ارتباطات مشخص را بین عوامل و سازمان بیابد. به طور کلی نظریه اقتضایی مبتنی بر این واقعیت است که محیط های گوناگون نیازمند روابط سازمانی متفاوت است. لذا شیوه مدیریت موثر شیوههای است که با محیط سازمان سازگار باشد تا از این طریق بیشترین کارایی حاصل شود. همزمان با تغییر دیدگاه و نوع نگرش مدیریت، حسابداری نیز برای اینکه اطلاعات مناسب را برای این طرز تفکر مدیریت قرار دهد دچار دگرگونی شد و این دگرگونی در حسابداری مدیریت به مراتب بیشتر از حسابداری مالی است. تغییرات حسابداری مدیریت به حدی بود که این رشته را متحول کرد و باعث بوجود آمدن مباحث همچون هزینه یابی بر مبنای فعالیت نمود. تئوری اقتضایی بوجود آمده در مدیریت باعث پیدایش روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری شد.

نتایج برازش مدل ساختاری و آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن است که استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش گنجویی و نایب زاده (۱۳۹۲)، ماسیناتی و آنسی پسینا (۲۰۱۴)، هنری (۲۰۰۶)، کیلری (۲۰۱۵) و الماری (۲۰۱۸) همخوانی و با یافته‌های کادز و گولدینگ (۲۰۱۲) در تضاد است. با عنایت به تأیید تاثیر استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر عملکرد شرکت‌ها، می‌توان ادعا نمود که

استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران منجر به ارائه اطلاعات مربوطتر و در نتیجه تصمیم‌گیری بهتر توسط مدیران شرکت‌ها خواهد شد. در خصوص آزمون اثرات تعدیل‌گر فاکتورهای اقتضایی، یافته‌های پژوهش نشان داد که سه فاکتور اقتضایی شامل رقابت بازار، عدم اطمینان محیطی و اندازه شرکت رابطه بین استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت با عملکرد شرکت را به طور معنی دار و مثبتی تعدیل می‌کنند. این یافته‌ها با نتایج پژوهش سیمن و ویلیام (۲۰۰۶) مطابقت دارد. آنان با مطالعه نقش تعدیل‌کنندگی عدم اطمینان محیطی بر رابطه بین تغییرات در عناصر سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد نشان دادند که در سطوح متفاوت عدم اطمینان محیطی، عناصر سیستم‌های حسابداری مدیریت و در نتیجه عملکرد شرکت تغییر خواهد کرد. مطابق با این یافته‌ها، می‌توان ادعا کرد که سازگاری بیشتر استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت با سه فاکتور اقتضایی رقابت بازار، عدم اطمینان محیطی و اندازه شرکت، منجر به بهبود عملکرد شرکت خواهد شد. در مجموع، با عنایت به نتایج حاصل از این تحقیق می‌توان گفت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران سازگاری سیستم حسابداری مدیریت شرکت‌ها با اقتضاءهای محیطی دارای اثرات مطلوبی بر عملکرد شرکت می‌باشد. بر اساس فرضیه های پژوهش به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد جهت حفظ قدرت رقابت در بازار و بقای شرکت در محیط اقتصادی پرتلاطم کشور، راهکارها و استراتژی‌های و ابزارهای ارائه شده در گزارش‌های حسابداران مدیریت را مورد توجه قرار دهند تا بتوانند با استفاده اثربخش و حداکثری از منابع، عملکرد شرکت‌ها را بهبود و اوضاع اقتصادی کشور را سامان دهند. در راستای رسیدن به این اهداف، حسابداران مدیریت می‌توانند نقش کلیدی را ایفا نمایند و به عنوان مشاوران استراتژیک در

شرکتها مدیران را در امر تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی، کنترل، تعیین بهای تمام شده، حذف اتلافها و خلق ارزش مضاعف از طریق استفاده اثربخش از منابع یاری کنند. از طرفی، به حسابداران مدیریت موظف اند که در تهیه گزارشها و ابزارها و استراتژی‌های، تنها به عوامل مالی توجه کنند و همزمان عوامل اقتضایی را نیز مورد توجه قرار دهند، چراکه یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از اطلاعات حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی، حذف ضایعات و خلق ارزش در گرو سازگاری با عوامل اقتضایی (رقابت بازار، اندازه شرکت، عدم اطمینان محیطی) که برگرفته از زمینه‌های سازمانی و محیطی هستند. همچنین، به محققین آتی پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی سایر رویکردهای مربوطه تئوری اقتضایی از جمله رویکرد میانجی را مورد آزمون قرار دهند. اگرچه پژوهش‌های مبتنی بر داده‌های پرسش نامه ای، محدودیت‌های ذاتی و غیر قابل اجتنابی در زمینه صداقت و دقت در تکمیل پرسش نامه از سوی تکمیل کننده دارند؛ پژوهش حاضر از این قاعده مستثنی نیست.

در دوهه اخیر در نتیجه بکارگیری تکنولوژی پیشرفته در کلیه زمینه‌ها، از جمله در زمینه سیستم‌های اطلاعاتی مالی، فعالیت‌های اقتصادی به تبع کاربرد اطلاعات مناسب، بموقع و قابل اتکا به منظور برنامه ریزی ها و تصمیم‌گیری های کوتاه مدت و بلند مدت با پیچیدگی زیاد مواجه شده است و به تبع آن نیز بر بهره وری نیروی انسانی و مادی سازمان نیز تاثیر گذاشته است. سیستم اطلاعاتی حسابداری عهده دار وظیفه تبدیل داده های اطلاعاتی به گزارش های سودمند مالی و ارایه آنها به مدیریت درون سازمان و مراجع بیرون از سازمان جهت تصمیم‌گیری می باشد. پیاده سازی مطلوب سیستم های اطلاعاتی حسابداری توانسته بهبود عملکرد و حداکثر شدن ارزش شرکت و سودآوری آن را به همراه داشته باشد. بنابراین سیستم اطلاعاتی حسابداری میتواند در قالب تکنیک های حسابداری مدیریت بر ارزش شرکت ها اثر گذاشته و در پیشبرد اهداف سازمان مفید و موثر باشد. در این راستا، ابدال قادر و لوثر (۲۰۰۸) نشان دادند رابطه بین عدم اطمینان محیطی، قدرت مشتری، عدم تمرکز، اندازه، تکنولوژی تولید پیشرفته، مدیریت کیفیت جامع و تولید به موقع با سطح خبرگی در سیستم حسابداری مدیریت را تأیید کرد. همچنین آنان هیچ رابطه معنی داری بین استراتژی، پیچیدگی سیستم پردازش و میزان خبرگی در سیستم حسابداری مدیریت یافت نکردند. زالها و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که اجرای مدیریت ریسک نیاز به استفاده سیستم حسابداری مدیریت دارد و سیستم حسابداری مدیریت و مدیریت ریسک شرکت

مکمل یکدیگر هستند و دو جزء جدایی ناپذیر در تصمیم‌گیری و برنامه ریزی و کنترل در سازمان هستند و نقش مهمی در افزایش عملکرد سازمانی دارد. ماسیناتی و آنسی پسینا (۲۰۱۴) نشان دادند که روشهای مختلف حسابداری مدیریت و نحوه طراحی و استقرار حسابداری مدیریت با عملکرد مالی رابطه مثبت دارد. روسماری و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند که شیوه های حسابداری مدیریت برای کنترل مالی ضروری می باشد و برای ادغام و پشتیبانی تصمیم‌گیری منافع سازمانی به کار می رود. هنری و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که بین مدیریت هزینه استراتژیک و عملکرد مالی رابطه معناداری وجود دارد. جاگودا و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند توسعه سیستم های عملیاتی بر فرآیند استراتژیک موثر می باشد و در نهایت منجر به بهبود عملکرد می گردد.

فهرست منابع

- * انواری رستمی علی اصغر، رضا تهرانی و حسن سراجی. ۱۳۸۳. بررسی ارتباط میان ارزش افزوده اقتصادی، سود قبل از بهره و مالیات و جریانهای نقدی فعالیتهای عملیاتی با ارزش بازار سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۷، ۱۳۸۳، صص ۲۱-۳
- * دیانته دیلمی، زهرا؛ علم بیگی، امیر؛ خطیبی، حسن. ۱۳۹۴. بررسی تاثیر عدم اطمینان محیطی بر اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت، دانش حسابداری مدیریت و حسابرسی مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۷، بهار ۱۳۹۵، صفحه ۸۷-۹۸
- * زارع، زینت؛ بختیاری، رقیه؛ نوری زاده، محبوبه. ۱۳۹۱. تحلیل نتایج ارزیابی عملکرد دانشگاه الزهراء(س)، چاپ اول، مرکز ارزیابی و پایش عملکرد دانشگاه الزهراء(س).
- * غلامیان، مرتضی؛ کمالی دهکردی، پروانه. ۱۳۹۳. بررسی تاثیرات کاربرد استراتژی های رقابتی و تکنیک های حسابداری مدیریت استراتژیک روی عملکرد شرکت، اولین کنفرانس ملی جایگاه مدیریت و حسابداری در دنیای نوین کسب و کار، اقتصاد و فرهنگ
- * ملانظری، مهناز؛ زرابی، عاطفه (۱۳۹۲) "تناسب سیستمهای اطلاعاتی حسابداری" پژوهش حسابداری شماره ۹، تابستان ۱۳۹۲

* Abugalia, M., (2011). The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies. <http://eprints.hud.ac.uk/>.

- findings from contingency-based research and directions for the future", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 Nos 2/3, pp. 127-168
- * Chenhall, Robert and Kim Longfield-Smith, (۱۹۹۸) "Factors Influencing the Role of Management Accounting in the Development of Performance Measures within Organizational Change Programs" , *Management Accounting Research*, ۹, PP.۳۶۱-۳۸۶
- * Chenhall, Robert H and Deigan Morris, (1986) "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems", *The Accounting Review*, Vol.LXI, No.1 , PP.449-476.
- * Cleary Peter, (2015),"An empirical investigation of the impact of management accounting on structural capital and business performance", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 16 Iss 3 pp. 566 - 586
- * Collier, P.M., Berry, A.J. and Burke, G.T. (2007), *Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-Wide Internal Control Procedures*, Elsevier, Oxford
- * Drury, C. (2008). *Management and cost accounting (7th ed.)*: South-western.
- * Fisher, J. and Govindarajan, V. (1993), "Incentive compensation design, strategic business unit mission, and competitive strategy", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5 No. 1, pp. 129-144.
- * Fisher, Joseph G. (1998) "Contingency Theory, Management Control and Firm Outcomes : Past Results and Future Direction", *Behavioral in Accounting*, PP.47-64
- * Gerdin, J. and Greve, J. (2004), "Forms of contingency fit in management accounting research – a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29 Nos 3/4, pp. 303-326
- * Helmrich, K. (1989), "From cost control to profitability management", *Management Services*, Vol. 33 No. 5, pp. 14-19.
- * Henri, J. (2006), "Organizational culture and performance measurement systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31 No. 1, pp. 77-103.
- * Hosking, G. (1993), "Strategic management of costs", *Planning Review*, Vol. 21 No. 5, pp. 51-55
- * Isaac, R.G., Herremans, I.M. and Kline, T.J.B. (2009), "Intellectual capital management: pathways to wealth creation", *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 10 No. 1, pp. 81-92.
- * Ismail, K. and Isa, C.R. (2011), "The role of management accounting systems in advanced manufacturing environment", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 5 No. 9, pp. 2196-2209
- * Jusoh, R., Ibrahim, D.N. and Zainuddin, Y. (2006), "Assessing the alignment between business strategy and use of multiple performance measures using interaction approach", *The Business Review*, Cambridge, Vol. 5 No. 1, pp. 51-60
- * Kopp, G. (2005), "Banking technology breakthroughs for 2010", *American Banker*, Vol. 170 No. 142, p. 18
- * Abuo-Alfutouh, S. (2004), *The Strategic Management Accounting for Supporting the Management in the Competitive Environment*, 1st ed., Dar Al Asdekaa, Al Mansoura
- * Adler, R., Everett, A.M. and Waldron, M. (2000), "Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation", *Accounting Forum*, Vol. 24 No. 2, pp. 131-150.
- * Affes, H., Ayadi, F. (2014). Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context. *Journal of Research in International Business and Management*, 4, 45-55.
- * Agbejule, A. (2005), "The relationship between management accounting systems and perceived
- * Ax, C. and Bjørnenak, T. (2005), "Bundling and diffusion of management accounting innovations – the case of the balanced scorecard in Sweden", *Management Accounting Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 1-20.
- * Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 675-698.
- * Ballou, B., Brewer, P.C. and Heitger, D.L. (2006), "Integrating the balance scorecard and enterprise risk management", *Internal Auditing*, Vol. 21 No. 3, pp. 34-38.
- * Beasley, M., Chen, A., Nunez, K. and Wright, L. (2006), "Working hand in hand: balance scorecards and enterprise risk management", *Strategic Finance*, Vol. 87 No. 9, pp. 49-55.
- * Beasley, M.S., Clune, R. and Hermanson, D.R. (2005), "Enterprise risk management: an empirical analysis of factors associated with the extent of implementation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24 No. 6, pp. 521-531.
- * Bisbe .Josep, Malague`no .Ricardo (2012).Using strategic performance measurement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments?, *Journal : Management Accounting Research*, Volume 23, Issue 4, December 2012, Pages 296–311
- * Bjornenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8(1), 3-17.
- * Bjørnenak, T. and Olson, O. (1999), "Unbundling management accounting innovations", *Management Accounting Research*, Vol. 10 No. 4, pp. 325-338
- * Brands, K. (1999), "Learning to manage profitability – not just costs", *Management Accounting*, Vol. 33 No. 5, pp. 88-88
- * Bausch, J. (1994), "Beyond ABC: targeting costing for profit enhancement", *Management Accounting*, Vol. 76 No. 5, pp. 45-50
- * *Business Research*, Vol. 35 No. 4, pp. 295-305
- * Cadez, S. and Guilding, C. (2012). Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 112, Iss: 3, pp. 484 501.
- * Chenhall, R.H. (2003), "Management control systems design within its organizational context:

- * Otley, D.T., Broadbent, J. and Berry, A. (1995), "Research in management control: an overview of its development", *British Journal of Management*, Vol. 6 No. S1, pp. S31-S44
- * Perera, S., & Poole, M. (1997). Customer-focused manufacturing strategy and the use of operations-based non-financial performance measures: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 557-572.
- * Porter, M. (1985), *Competitive Advantage Creating and Superior Performance*, Collier Macmillan, London.
- * Porter, M. (1998), *The Competitive Advantage of Nations with a New Introduction*, Collier Macmillan, London
- * Roslender, R., Hart, S. and Ghosh, J. (1998), "Strategic management accounting: refocusing the agenda", *Management Accounting*, Vol. 76 No. 11, pp. 44-46.
- * Said, A., HassabElnaby, H., & Wier, B. (2003). An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures. *Journal of Management Accounting Research*, 15(1), 193-223.
- * Sari, R.N., Ainudin, R.A., Abdullah, T. 2006. Kesan Padanan antara Perakaunan Strategik dengan Struktur Perniagaan terhadap Prestasi Firma. *Jurnal Perniagaan* 25(7), 87-108
- * Shank, J. and Govindarajan, V. (1992), "Strategic cost management: the value chain perspective", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4 No. 2, pp. 179-197
- * Simmonds, K. 1981. *Strategic Management Accounting*. *Management Accounting* 59(4), 20-29.
- * Smith, D. and Langfield-Smith, K. (2004), "Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23 No. 1, pp. 49-86.
- * Soin, K. (2005), "Risk, regulation and the role of management accounting and control in UK financial services", paper presented at Critical Perspectives in Accounting Conference, Baruch College at the City University of New York, New York, NY, 28-30 April.
- * Soin, K. and Collier, P. (2013), "Risk and risk management in management accounting and control", *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 2, pp. 82-87.
- * Subramaniam, N., Collier, P., Phang, M. and Burke, G. (2011), "The effects of perceived business uncertainty, external consultants and risk management on organisational outcomes *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 7 No. 2, pp. 132-157
- * Veronese Bentes. Alexandre, Jorge Carneiro , Jorge Ferreira da Silva , Herbert Kimura.(2012).Multidimensional assessment of organizational performance: Integrating BSC and AHP, *Journal of Business Research*, Volume 65, Issue 12, December 2012, Pages 1790–1799
- * Waldron, M. (2011), "Assessment of management accounting techniques", available at: http://ssrn.com/abstract_1911671 (accessed 15 February 2012).
- * Langfield-Smith, K. (1997), "Management control systems and strategy: a critical review", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22 No. 2, pp. 207-232.
- * Lenhardt, P. (2004), "Uncover hidden profit potential: develop activity and profit profiles, part 1", *Cost Management*, Vol. 18 No. 6, pp. 40-47.
- * Loeb, M. (1994), "Where leaders come from", *Fortune*, Vol. 130 No. 6, pp. 241-243.
- * Luft, J. and Shields, M.D. (2003), "Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 2, pp. 169-249.
- * Macinatia .Manuela S., E. Anessi-Pessina(۲۰۱۴)" Management accounting use and financial performance inpublic health-care organisations : Evidence from the Italian National Health Service" *Health Policy* ۱۱۷ (۲۰۱۴) ۹۸-۱۱۱
- * Malina, M., & Selto, F. (2001). Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 47-90.
- * Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms. *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649-672.
- * McAdam, R., & Bailie, B. (2002). Business performance measures and alignment impact on strategy: The role of business improvement models. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(9), 972-996.
- * McGowan, C. (2009), "Time-driven activity-based costing: anew way to drive profitability", *Accountancy Ireland*, Vol. 41 No. 6, pp. 41-60
- * McNair, C., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001a), "Cost management and value creation: the missing link", *The European Accounting Review*, Vol. 10 No. 1, pp. 33-50.
- * Miles, R.W. and Snow, C.C. (1978), *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New York, NY.
- * Miller, D. and Friesen, P.H. (1982), "Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum", *Strategic Management Journal*, Vol. 3 No. 1, pp. 1-25.
- * Miller, D. and Friesen, P.H. (1982), "Innovation in conservative and entrepreneurial firms: two models of strategic momentum", *Strategic Management Journal*, Vol. 3 No. 1, pp. 1-25.
- * Nimtrakoon Sirinuch Tayles Michael, (2015),"Explaining management accounting practices and strategy in Thailand", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 5 Iss 3 pp. 269 - 298
- * Otley, D. (2008), "Did Kaplan and Johnson get it right?", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21 No. 2, pp. 229-239.
- * Otley, D.T. (1980), "The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5 No. 4, pp. 413-428.

⁵ Bromwich, M., & Bhimani
⁶ Zimmerman
⁷ Gordon, L., & Miller
⁸ Fisher
⁹ Chapman
¹⁰ Chenhall
¹¹ Otley
¹² Abdel-Kader, M., & Luther
¹³ Chong, V., & Chong
¹⁴ Waterhouse, J., & Tiessen
¹⁵ Libby, T., & Waterhouse
¹⁶ Mia, L., & Clarke
¹⁷ Brownell
¹⁸ Hoque, Z., & James
¹⁹ Baines, A., & Langfield-Smith
²⁰ Reid, G., & Smith, J
²¹ Soobaroyen, T., & Poorundersing
²² Carolina et al
²³ Croteau and Bergeron
²⁴ Akter
²⁵ Toor
²⁶ enterprise risk management
²⁷ Mikes
²⁸ Subramaniam et al
²⁹ Gordon et al
³⁰ Hoyt and Liebenberg
³¹ Zaleha et al Williamson
³² Brands
³³ Hosking
³⁴ Loeb
³⁵ McNair et al
³⁶ Waldron
³⁷ Roslender et al
³⁸ Abolfotouh
³⁹ Brausch
⁴⁰ Essia
⁴¹ Lenhardt
⁴² McGowan
⁴³ Porter
⁴⁴ Porter
⁴⁵ Shank and Govindarajan
⁴⁶ Hemi
⁴⁷ Woodlock et al
⁴⁸ Kennedy and King
⁴⁹ Armour and Mergy
⁵⁰ Smith and Wright
⁵¹ Nimtrakoon Sirinuch Tayles Michael
⁵² Otley
⁵³ Fisher
⁵⁴ Gerdin and Greve
⁵⁵ Abugalia
⁵⁶ Chenhall
⁵⁷ Luft and Shields
⁵⁸ Langfield-Smith
⁵⁹ Miles, R.W. and Snow
⁶⁰ Miller, D. and Friesen
⁶¹ Cleary
⁶² Affes, H., Ayadi
⁶³ Nimtrakoon .Sirinuch Tayles

* Williamson, D. (2004), "A call for management accounting control research into risk management", paper presented at MARG Conference, Aston Business School, Aston, 9-10 September.
 * Zaleha. Siti Abdul Rasid Che Ruhana Isa Wan Khairuzzaman Wan Ismail , (2014),"Management accounting systems, enterprise risk management and organizational performance in financial institutions", Asian Review of Accounting, Vol. 22 Iss 2 pp. 128 – 144
 * Zawawi, N. and Hoque, Z. (2010), "Research in management accounting innovations: an overview of its recent development", Qualitative Research in Accounting&Management, Vol. 7 No. 4, pp. 505-568.
 * Zenita, R. 2012. Pengaruh Literasi Informasi Terhadap Kinerja Manajerial ngan Akuntansi Manajemen Strategis Sebagai Variabel Mediasi.Unpublish Thesis, Universitas Riau: Fakultas Ekonomi.
 * Zenitaa. Raisya, Ria Nelly Saria , Rita Anugeraha, Jamaliah Said.(2015).The Effect of Information Literacy on Managerial Performance: The Mediating Role of Strategic Management Accounting and the Moderating Role of Self Efficacy, Procedia Economics and Finance 31 (2015) 199 – 205
 * Zimmerman, J. (2000). Accounting for Decision Making and Control (3 ed.). USA: Irwin McGraw-Hill.

یادداشت‌ها

- ¹ Bisbea و Malagueno
² Agyen-Gyasi.Kwaku ، Boateng
³ Kaplan, R., & Atkinson
⁴ - management accounting practices (MAPs)