



تأثیر پاسخگویی بر روی سطح اطمینان و مقاومت در مقابل تغییر نسبت به سیستم حسابداری

دکتر احمد خدای پور^۱ * - غلامرضا حاجی زاده^۲

۱- استادیار دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

۲- کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه شهید باهنر کرمان

چکیده

موضوع بکارگیری نوآوری ها و مقاومت در مقابل تغییر، در برگیرنده حجم زیادی از تحقیقات می باشد. این تحقیقات به دنبال این بودند که توضیح دهند چرا افراد و سازمان ها در مقابل تغییراتی که منجر به بهبود عملکرد آن ها می شود مقاومت می کنند این تحقیق ابتدا تأثیر تعهد بر روی قضاوت پیرامون مطلوبیت سیستم هزینه یابی و سپس نقش پاسخگویی را در متعادل کردن اطمینان بیش از حد و مقاومت در مقابل تغییر را آزمون می کند. به منظور آزمون فرضیات یک مطالعه آزمایشی انجام شد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که تعهد نسبت به سیستم هزینه یابی خاص منجر به افزایش مطلوبیت سیستم انتخابی و کاهش مطلوبیت گزینه طرد شده می شود. نتایج تحقیق هم چنین نشان داد افرادی که نسبت به یک سیستم هزینه یابی خاص متعهد می شوند، نسبت به سیستم انتخابی خود اطمینان بیش از اندازه ای دارند، به طوری که این امر موجب مقاومت بالا در مقابل تغییر می شود. در عین حال نتایج تحقیق نشان داد پاسخگویی در مقابل پیامد های منفی تصمیم باعث می شود از شدت این تأثیرات کاسته شود.

کلمات کلیدی : پاسخگویی ، تعهد ، سطح اطمینان ، مقاومت در مقابل تغییر ، تخصیص هزینه ، سیستم هزینه یابی

*.....

*- نویسنده مسئول

مقدمه

امروزه حسابداران حرفه ای در محیطی کاملاً پیچیده فعالیت می کنند که دائماً در حال تغییر است. پیشرفت در فناوری اطلاعات با سرعت فزاینده ای ادامه دارد. ینگاه های تجاری روش های عملیاتی خود را تغییر می دهند و ساختارهای مدیریتی آن ها رقابت محیطی زیادی را می طلبد.

عصر رقابتی حاضر و ظهور انواع فناوری ها و سیستم های نوین ، واحد های تولیدی را به سمت تعهد برای تولید برتر سوق داده است. افزایش توجه به محصولات جدید ، افزایش کیفیت محصولات و سطوح موجودی ها و بهبود سیاست های نیروی کار ، به شرکت ها کمک می کند تا به سمت جهانی شدن حرکت کنند. اطلاعات بهای تمام شده صحیح برای هر جنبه از تجارت ضروری است ، چراکه در سیاست های قیمت گذاری محصولات و بررسی عملکرد نقش به سزایی دارد. اما بیشتر شرکت ها هنوز در حال استفاده از سیستم های بهای تمام شده سنتی هستند که در دهه های قبل ایجاد شده است. [۳]

از دیگر ویژگی های محیط رقابتی جدید ، استفاده از کیفیت و زمان به عنوان ابزارهای رقابت جدید است که در جهت نیل به اطلاعات قابل اتکا برای محصولات و خدمات ، بهبود و توسعه روش های جمع آوری اطلاعات مالی و غیر مالی در رابطه با کیفیت را ضروری نموده است. از طرفی با پیشرفت فناوری های اطلاعات و کاهش عمده هزینه این گونه فناوری ها، به کار گرفتن سیستم های حسابداری با اطلاعات تفصیلی و ماهرانه امکان پذیر گشته است. علاوه بر آن نرم افزارهای جدید موجود قابلیت تجزیه و تحلیل بلادرنگ انبوه اطلاعات را فراهم نموده است. [۵]

با وجود توسعه چشم گیر فناوری های جدید ، برخی سازمان ها نیاز به پذیرش چنین فناوری هایی را به طور کامل به دست فراموشی سپرده اند و با این که نسبت به تصمیم گیری درباره فرآیندهای پذیرشی مربوط و اقدام به پیاده سازی آن با سرعت بسیار پایینی حرکت می کنند. [۷]

به هر حال بسیاری از واحدهای تجاری علی الخصوص واحدهای متوسط قادر به پذیرش سریع فناوری های نوین نیستند. نگرش های سنتی مالکان واحدهای تجاری ، نبود پذیرش سازمانی، ضعف کاربران در بهره گیری از فناوری های جدید، مقاومت در مقابل تغییر و محدود بودن بکارگیری فناوری های نوین به برخی از حوزه های وظیفه ای از جمله موانع پیش روی پذیرش فناوری های نوین در سازمان است. [۷]

در متون حسابداری مدیریت توجه زیادی به مقاومت در مقابل تغییر شده است. با در نظر گرفتن تغییرات سریع در سیستم های تولید و علی الخصوص تغییرات عظیم در فناوری اطلاعات، انتظار می رود تغییرات در سیستم های حسابداری ، برای تامین اطلاعات مربوط و به هنگام مورد تقاضای مدیریت ، عمده باشد.

کاپلان و آرگریس^۱ اظهار نمودند، زمانی که مدیران با شواهدی روبرو می شوند که نشان می دهد سیستم هزینه یابی موجود در تهیه اطلاعات بهای تمام شده ناکارآمد عمل می کند ، آن ها می توانند نگرش خود را

.....*

1- Kaplan and Argyrise



پیرامون سیستم تغییر دهند یا سیستم هزینه یابی را تعویض کنند. از آن جا که تغییر نگرش آسان تر است ، تعجب آور نیست که مدیران در صدد توجیه رفتارشان به نفع سیستم موجود برآیند. به عنوان مثال، آن ها تاکید می کنند که نیازی به اطلاعات دقیق بهای تمام شده ندارند ، چرا آن ها می توانند در تصمیمات مربوط به بهای تمام شده محصولات از رقبایشان تبعیت کنند. یا آن ها ممکن است استدلال کنند که ، ادعا های مطرح شده پیرامون مزایای سیستم جایگزین از سوی کسانی مطرح شده است که به نوعی خدمات مرتبط با این سیستم هزینه یابی ارائه می دهند. محققان مطالعات زیادی به منظور توسعه تکنیک هایی به منظور کاهش تعهدات نسبت به سیستم های موجود انجام داده اند . در این میان پاسخ گویی بیش از بقیه باعث بهبود قضاوت ها شده است. ۱۸]

پاسخگویی عبارت است از الزام شخص به توضیح و تشریح همراه با دلایل منطقی در مورد اعمالی که انجام داده است . به بیان ساده تر ، پاسخگویی وظیفه ای است که در اجرای آن اشخاص ، دلایل و توضیحات قانع کننده ای برای ادای مسئولیت هایی که به عهده آن ها محول گردیده است ، فراهم نموده و گزارشات لازم ارائه می نمایند. [۱۹] ما در این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ هایی برای سوالات زیر می باشیم:

- ۱- آیا تعهد نسبت به یک سیستم حسابداری بر روی قضاوت افراد پیرامون مطلوبیت آن تاثیر گذار است؟
 - ۲- آیا تعهد نسبت به یک سیستم حسابداری خاص منجر به اطمینان بیش از حد نسبت به آن سیستم می شود؟
 - ۳- آیا پاسخ گویی نسبت به نتایج عملکرد، باعث کاهش سطح اطمینان نسبت به سیستم حسابداری می شود؟
 - ۴- آیا تعهد نسبت به یک سیستم حسابداری خاص منجر به مقاومت بالا در مقابل تغییر می شود؟
 - ۵- آیا پاسخ گویی نسبت به نتایج عملکرد ، باعث کاهش مقاومت در مقابل تغییر سیستم حسابداری می شود؟
- پژوهش هایی که پیرامون تغییرات در حسابداری مدیریت انجام شده است بیشتر بر روی جنبه های سازمانی متمرکز بوده است و مطالعات اندکی در مورد مقاومت در مقابل تغییر در سطح فردی انجام شده است. در حالی که مطالعات در حوزه مقاومت در مقابل تغییر در سطح سازمانی ، تا اندازه ای به شناسایی عواملی که از تغییر در سازمان جلوگیری می کنند ، منجر می شود . محققان در یافتند که مانع اصلی به کارگیری نوآوری ها در حسابداری مدیریت ، عدم پذیرش آن در سطح فردی می باشد. [۲۰]
- با توجه به موارد ذکر شده ، هدف این پژوهش ، بررسی مقاومت در مقابل تغییر سیستم های حسابداری مدیریت در سطح فردی می باشد.

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

کچ و فرنچ^۱ یک مطالعه میدانی در مورد مقاومت در برابر تغییر انجام دادند . هدف تحقیق این بود که دریابند چرا کارکنان تولید در برابر تغییر مقاومت می کنند و برای غلبه بر این امر چه اقدامی می توان انجام داد. به این



1- Coch and French



منظور، اشتراک مساعی در برنامه ریزی برای تغییر، به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شد. فرضیه مورد مطالعه آنان این بود که مقاومت در برابر تغییر با افزایش اشتراک مساعی در تصمیم گیری، کاهش می یابد. این فرضیه در محل اصلی کارخانه آزمایش شد. آنان دریافتند گروهی که اشتراک مساعی در برنامه ریزی نداشت، مقاومت سختی در برابر تغییر از خود نشان داد، ولیکن گروهی که از طریق انتخاب نماینده مشارکت داشت، مقاومت کمی ابراز کرد. همچنین گروهی که به طور مستقیم در برنامه ریزی مشارکت داشت، هیچ گونه مقاومتی از خود نشان نداد. علاوه بر این، سطح تولید افرادی که مشارکت داشتند بعد از ایجاد تغییر افزایش یافت. این تجربه نشان داد که هر قدر میزان مشارکت در تصمیم گیری و برنامه ریزی زیادتر باشد، مقاومت در برابر تغییر کمتر می شود. [۲۴]

فستینگر^۱ استدلال نمود که حالت ناسازگاری روانی (حالتی که طرز تفکر افراد با عمل آن ها متفاوت است)، به طوری ناخوشایند است که افراد تلاش می کنند به آسان ترین شکل ممکن این تعارض را کاهش دهند. بر اساس این تئوری دو راهکار برای افراد به منظور کاهش این تعارض وجود دارد. اول، افراد خود را متقاعد کنند که معایب گزینه طرد شده از سوی آن ها، از آن چه در ابتدا تصور می کردند، بیشتر است و بسیاری از معایب گزینه انتخابی واقعیت ندارد. دوم، افراد می توانند با استناد از مزایای گزینه انتخابی و معایب گزینه طرد شده انتخاب خود را توجیه کنند. به عبارت دیگر بر اساس این تئوری، فرآیند کاهش ناسازگاری باید به افزایش مطلوبیت گزینه انتخابی یا کاهش مطلوبیت گزینه طرد شده منجر شود. [۱۵]

آلن^۲ اثبات کرد که تعارضات پس از تصمیم (پس از انتخاب یک خط مشی خاص توسط افراد) زمانی رخ می دهد که امکان بدست آوردن کلیه گزینه ها برای افراد وجود نداشته باشد. [۱۰]

فوران و دی کاستر^۳ در یک مطالعه آزمایشی با استفاده از الگوی ناسازگاری روانی، به بررسی تاثیر مشارکت، اقتدار نگرایی و بازخورد بر روی نگرش افراد پیرامون استانداردهای اجرائی که آن ها در فرایند تدوین آن ها مشارکت داشتند، پرداختند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد زمانی که بازخورد مطلوب باشد تعهد نسبت به آن استاندارد به طور قابل ملاحظه ای افزایش می یابد. [۱۶]

تیلر^۴ یک مطالعه آزمایشی دیگری با استفاده از مدل توسعه یافته فوران و دی کاستر انجام داد. نتایج مطالعه وی نشان داد که بودجه بندی مشارکتی باعث افزایش تعهد بر دستیابی به بودجه و اجرای آن می شود. [۳۲]

نصت و راجرز^۵ در مطالعه خود دریافتند که فرد نسبت به انتخاب مورد علاقه خود احساس تعهد می کند، و در این خصوص به جستجوی اطلاعاتی می پردازد که از دیدگاهش حمایت می کند. افراد در این جستجوی اطلاعاتی، شواهدی که نشان دهنده پیامدهای منفی تصمیم آنان باشد را نادیده می گیرند. [۲۸]



1- Festinger

2- Allen

3- Foran and Decoster

4- Ttiller

5- Nemeth and rogers



مازارک^۱ در بررسی خود پیرامون شرکت های آمریکایی دریافت که پنجاه درصد موارد به کار گبری نوآوری های جدید، به شکست انجامیده است. [۲۶]

مقاومت در مقابل تغییر در زمان ظهور نوآوری های جدید در عرصه حسابداری مدیریت مشاهده شده است. در عصری که تغییرات در سیستم ها و فناوری تولید علی الخصوص فناوری اطلاعات به سرعت رو به گسترش است، انتظار می رود تغییرات در سیستم های حسابداری مدیریت، به منظور تهیه اطلاعات مربوط و به هنگام مورد تقاضای مدیران امروزی، عمده باشد. اما در عمل تغییرات رخ داده در سیستم های هزینه یابی بسیار کند بوده است. نتایج تحقیقات بسیاری نشان داده است که اغلب اطلاعات تامین شده به وسیله این سیستم های هزینه یابی، به هنگام نبوده و بسیار ناکارآمد و کلی می باشد. [۲۲، ۱۰]

الیوت^۲، مال می^۳ و شانک^۴ سیستم های هزینه یابی سنتی را به باد انتقاد گرفتند و اظهار نمودند این سیستم ها به جای حل مشکلات مربوط به کاهش توان رقابتی صنایع آمریکای شمالی در ایجاد این مشکلات برای آن ها دخیل بوده اند. آن ها هم چنین اظهار داشتند که سیستم های هزینه یابی سنتی، اطلاعات گمراه کننده ای در مورد فرصت های رقابتی شرکت ها ارائه داده و در عملکرد ناکارآمد آن ها سهیم بوده اند. [۳۰، ۲۵]

هزینه یابی بر مبنای فعالیت، به عنوان یکی از بهترین ابزار برای بهبود سیستم های هزینه یابی سنتی می باشد. [۲۳] هزینه یابی بر مبنای فعالیت از طریق تخصیص هزینه ها بر مبنای مستقیم ترین عوامل مصرف کننده منابع، دقت بهای تمام شده محصولات را افزایش داده است. متعاقباً انتظار می رود که بسیاری از شرکت ها از این سیستم برای بهبود دقت بهای تمام شده محصولاتشان استفاده کنند. مطالعات تجربی نشان می دهد که هزینه یابی بر مبنای فعالیت آنچنان در عمل استفاده نمی شود. [۹، ۱۸، ۲۵]

نیس و کاکوزا^۵، آرگریس و کاپلان، در مطالعات خود دریافتند حتی بعد از این که سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت بینش های جدیدی در زمینه هزینه های مربوط و فعالیت های دارای ارزش افزوده به وجود آورد، باز هم مدیران در برابر تغییر سیستم های هزینه یابی از خود مقاومت نشان می دهند. فقدان نوآوری در حسابداری مدیریت به طور وسیع مورد مطالعه قرار گرفته است. [۲۷، ۸] دانک^۶ استدلال کرد یک دلیل فقدان نوآوری در حسابداری مدیریت این می باشد که منافع بالقوه نوآوری های حسابداری مدیریت در مقایسه با نوآوری های فنی کمتر مشهود می باشد. [۱۳]

اینز^۷ در بررسی خود پیرامون سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکت های بزرگ انگلیسی بین سال های ۱۹۹۴ تا ۱۹۹۹ دریافت که تعهد به سیستم های موجود می تواند در توضیح فقدان نوآوری در حسابداری مدیریت موثر باشد. [۱۷]

✱

- 1- Majchrzak
- 2- Elliot
- 3- Malmi
- 4- Shank

- 5- Ness and cucizza
- 6- Dunk
- 7- Innes



تتلاک، اسکیتکا و بوتگر^۱ در سال ۱۹۸۹ در یک پژوهش نشان دادند چگونه پاسخ گویی رفتار افراد را تحت تاثیر قرار می دهد. آن ها دریافتند که وقتی افراد به صورت علنی نسبت به یک موضوع مشخص متعهد می شوند، به منظور توجیه این موضوع تلاش می کنند. [۲۱]

براون و پیچر^۲ دریافتند که حسابرسان، اطلاعاتی را می پذیرند که از فرضیه هایشان در برابر معیارها پشتیبانی می کند. اما آن ها اطلاعاتی را که فرضیه هایشان را بی اعتبار می کند، به طور مزورانه مورد بررسی قرار می دهند. آنان هم چنین دریافتند حسابرسان به هنگام اجرای کار حسابرسی، به یک خود باوری^۳ گرایش دارند که این، کارایی^۴ و اثربخشی^۵ حسابرسی را تحت تاثیر قرار می دهد. [۱۲]

جرمیس در یافت که بعد از انتخاب یک سیستم هزینه یابی خاص، افراد به جستجوی اطلاعاتی گرایش دارند که نشان دهنده برتری سیستم انتخابی آن ها نسبت به سیستم طرد شده می باشد. بنا بر این از ارائه اطلاعاتی که با این موضوع در تضاد باشد خودداری می کنند. [۱۹] جرمیس در مطالعه دیگری دریافت تعهد نسبت به یک سیستم هزینه یابی خاص منجر به افزایش مطلوبیت سیستم انتخاب شده و کاهش مطلوبیت سیستم جایگزین می شود. نتایج این تحقیق هم چنین نشان داد افرادی که نسبت به یک سیستم هزینه یابی متعهد می شوند، نسبت به سیستم انتخابی خود اطمینان بالایی نشان می دهند که این امر منجر به مقاومت بالای افراد در مقابل تغییر می شود؛ در عین حال پاسخگویی در مقابل پیامدهای منفی تصمیم باعث کاهش سطح اطمینان و در نتیجه مقاومت کمتر در مقابل تغییر می شود. [۲۰]

محمدی تهنه دریافت عوامل فردی تنها در مقاومت کارشناسان در مقابل اصلاح و بهینه سازی سیستم ها و روش ها تاثیر دارند، اما عوامل سازمانی هم در مقاومت مدیران و هم در مقاومت کارشناسان موثر می باشند. [۶]

فرضیات، تحقیق

به منظور بررسی تاثیر تعهد بر روی قضاوت افراد پیرامون مطلوبیت سیستم های هزینه یابی و تاثیر پاسخگویی بر روی سطح اطمینان و مقاومت در مقابل تغییر، شش فرضیه به شرح زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفت:

۱- افرادی که سیستم حسابداری مورد نظر خود را انتخاب می کنند، نسبت به سایرین امتیازات بالاتری به سیستم انتخابی خود می دهند.

۲- افرادی که سیستم حسابداری مورد نظر خود را انتخاب می کنند، نسبت به سایرین امتیازات پایین تری به سیستم انتخابی خود می دهند.

- 1- skitka and boettger, Tetlock
- 2- Brown and Peecher
- 3- Confirmatory-Scif
- 4- Efficiency
- 5- Effectiveness



سیستم جایگزین می دهند.

- ۳- نبود پاسخگویی باعث می شود افرادی که نسبت به سیستم انتخابی خود متعهد شده اند، در مقایسه با سایر افراد اطمینان بیشتری نسبت به سیستم انتخابی خود نشان دهند.
- ۴ پاسخگویی از شدت تأثیر تعهد بر روی سطح اطمینان می کاهد، به طوری که افراد متعهد پاسخگو، سطح اطمینان کمتری نسبت به افراد متعهدی که پاسخگو نیستند، نشان می دهند.
- ۵ نبود پاسخگویی باعث می شود افرادی که نسبت به سیستم انتخابی خود متعهد شده اند، در مقایسه با افراد غیر متعهد مقاومت بالایی برای تغییر سیستم مورد علاقه خود نشان دهند.
- ۶ پاسخگویی از شدت تأثیر تعهد بر روی مقاومت در مقابل تغییر می کاهد، به طوری که افراد متعهد پاسخگو مقاومت کمتری برای تغییر سیستم، در مقایسه با افراد متعهدی که پاسخگو نیستند، نشان می دهند.

روش تحقیق

روش انجام این پژوهش، روش پیمایشی است. در مرحله اول این تحقیق از دو گروه شرکت کننده استفاده شد، گروه متعهد و گروه غیر متعهد. در ابتدا اطلاعات مربوط به دو نوع سیستم هزینه یابی (سیستم هزینه یابی سنتی و سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت) در اختیار دو گروه قرار گرفت. اطلاعات ارائه شده به هر دو گروه یکسان می باشد. از شرکت کنندگان خواسته شد در صورت مشکل در درک مطالب آن را مطرح کنند تا توضیحات لازم داده شود. پس از مطالعه این توضیحات، از افراد گروه متعهد خواسته شد با توجه به اطلاعات ارائه شده یکی از این دو سیستم هزینه یابی را انتخاب کرده و دلایل خود را پیرامون این انتخاب بیان کنند. فرض بر این است که افراد با انتخاب یک سیستم و آوردن استدلال برای آن، نسبت به سیستم انتخابی متعهد می شوند. در ادامه از شرکت کنندگان خواسته شد به چهارده سوال مطرح شده در مورد این دو سیستم هزینه یابی پاسخ دهند. این در حالی بود که از افراد گروه غیر متعهد پس از مطالعه توضیحات پیرامون دو نوع سیستم هزینه یابی خواسته شد به چهارده سوال پیرامون دو نوع سیستم هزینه یابی پاسخ دهند.

در مرحله دوم شرکت کنندگان در گروه متعهد و غیر متعهد به دو دسته تقسیم شدند، پاسخگو ۲ و غیر پاسخگو ۳. در این مرحله از شرکت کنندگان خواسته شد نقش مدیر یک شرکت را بازی کنند. به طوری که اطلاعات مربوط به بهای تمام شده سه نوع محصول در اختیار آنان قرار داده شد و از آن ها خواسته شد قیمت فروش محصول خود را به ما بدهند. به شرکت کنندگان گفته شد در صورتی که قیمت پیشنهادی آن ها از قیمت فرضی بازار کوچکتر یا مساوی باشد آن ها یک واحد از محصول خود را خواهند فروخت و سودی معادل تفاوت

.....

- 1- Commitment
- 2- Accountable
- 3- Non Accountable

بهای تمام شده و قیمت فروش بدست خواهند آورد. در غیر این صورت محصولی نخواهند فروخت و طبیعتاً سود آن‌ها صفر خواهد بود. به افراد حاضر در گروه پاسخگو گفته شد سود کسب شده آنان با میانگین فرضی بازار مقایسه خواهد شد در صورتی که سودی کمتر از میانگین کسب کنند دارای بازخورد منفی شده و باید نسبت به این واقعه پاسخگو باشند. بدین طریق که آنان باید دلایلی که باعث شده آن‌ها بازخورد منفی کسب کنند را بیان کنند. این در حالی بود که افراد غیر پاسخگو تنها عملکرد خود را می‌بینند و نیازی به توجیه این عملکرد ندارند.

با توجه به این که در این تحقیق تأثیر پاسخگویی بر روی سطح اطمینان و مقاومت در مقابل تغییر سنجیده می‌شود، میانگین فرضی بازار به نحوی انتخاب شد که کلیه شرکت کنندگان دارای بازخورد منفی شوند. با توجه به نوع تحقیق و حجم کاری که شرکت کنندگان در این پژوهش باید انجام می‌دادند (در مرحله اول مطالعه چندین صفحه توضیحات پیرامون دو نوع سیستم هزینه یابی، انتخاب یکی از این دو سیستم با آوردن دلیل این انتخاب برای گروه آزمایش و در مرحله دوم محاسبه قیمت تمام شده سه محصول و ارائه قیمت فروش به ما، هم چنین در صورت لزوم پاسخگویی در مورد عملکرد) و نیز لزوم آشنایی شرکت کنندگان با این دو نوع سیستم هزینه یابی، علی‌الخصوص هزینه یابی بر مبنای فعالیت و با توجه به این که این موضوع در دانشگاه شهید باهنر کرمان جزء سرفصل‌های درس حسابداری صنعتی (۳) ارائه می‌گردد؛ جامعه آماری این تحقیق دانشجویان رشته حسابداری که درس حسابداری صنعتی (۳) دانشگاه شهید باهنر کرمان را گذرانده‌اند، انتخاب شد. برای محاسبه حجم نمونه در این تحقیق از جدول‌های تدوین شده به وسیله کوهن^۱ استفاده شد. در این پژوهش با توجه به داشتن دو گروه، سطح معنی داری $\alpha = 0.05$ و حجم اثر $0.105 - (1 - \beta)$ انتخاب گردید که با انتخاب ۲۶ آزمودنی برای هر گروه، با توجه به جداول کوهن توان آزمودن ۹۷ درصد به دست آمد. روش‌های آماری مورد استفاده در این تحقیق، آمار توصیفی و استنباطی شامل میانگین، واریانس، انحراف معیار و آزمون T در سطح معنی داری پنج درصد می‌باشد. فرضیات آماری مورد استفاده برای هر فرضیه در زیر ارائه شده است.

$$H_0: \mu_1 \geq \mu_2$$

$$H_1: \mu_1 < \mu_2$$

ذکر این نکته ضروری است؛ که در این تحقیق از طیف افتراق معنایی استفاده شده است که طی آن افراد به سوالات یا جملات مطرح شده، امتیازی بین ۱ تا ۷ اختصاص می‌دهند. عدد ۱ بیانگر کاملاً مخالفم و عدد ۷ بیانگر کاملاً موافقم می‌باشد.



1-Cohen



قابلیت اعتماد و اعتبار ابزار اندازه گیری

قابلیت اعتماد یکی از ویژگی های فنی ابزار اندازه گیری است. مفهوم یاد شده با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می دهد. از جمله تعریف هایی که برای قابلیت اعتماد ارائه شده است می توان به تعریف ایبل و فریسیبی^۱ اشاره کرد: "هم بستگی میان یک مجموعه از نمرات و مجموعه دیگری از نمرات در یک آزمون معادل که به صورت مستقل بر یک گروه آزمودنی به دست آمده است." با توجه به این امر معمولاً دامنه ضریب قابلیت اعتماد از صفر (عدم ارتباط) تا ۱+ (ارتباط کامل) است. ضریب قابلیت اعتماد نشانگر آن است که تا چه اندازه ابزار اندازه گیری ویژگی های با ثبات آزمودنی و یا ویژگی های متغیر و موقتی وی را می سنجد. برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد ابزار اندازه گیری شیوه های مختلفی به کار برده می شود. از آن جمله می توان به: اجرای دوباره (روش بازآزمایی)، روش موازی (همتا)، روش تصنیف (دو نیم کردن)، روش کودر - ریچاردسون و روش آلفای کرائباخ اشاره نمود. [۲]

در این پژوهش به منظور سنجش قابلیت اعتماد ابزار پژوهش از روش آلفای کرائباخ، با استفاده از نرم افزار SPSS استفاده شد. ضریب آلفای کرائباخ بدست آمده در این پژوهش ۷۷ درصد می باشد که نشان دهنده این امر است که ابزار تحقیق از قابلیت اعتماد لازم برخوردار می باشد.

مفهوم اعتبار به این سوال پاسخ می دهد که ابزار اندازه گیری تا چه حد خصیصه مورد نظر را می سنجد. بدون آگاهی از اعتبار ابزار اندازه گیری نمی توان به دقت داده های حاصل از آن اطمینان داشت. ابزار اندازه گیری ممکن است برای اندازه گیری یک خصیصه ویژه دارای اعتبار باشد، در حالی که برای سنجش همان خصیصه بر روی جامعه دیگر از هیچ گونه اعتباری برخوردار نباشد. [۲]

پس از طرح اولیه ابزار اندازه گیری، به منظور بررسی روایی آن متعاقباً طی مرحله ممیزی به نظر خواهی اساتید و متخصصان گذاشته شد. در مرحله ممیزی ابزار اندازه گیری پرسشنامه بین تعدادی از متخصصان و صاحب نظران توزیع و به صورت مقدماتی اجرا گردید تا اگر توصیه هایی در ارتباط با سوالات مطرح شده وجود دارد، پیشنهاد نمایند. این توصیه ها دریافت و در پرسشنامه نهایی منظور گردید. در نتیجه به نظر می رسد ابزار سنجش تحقیق حاضر از روایی ابزار سنجش برخوردار باشد.

نتایج آزمون فرضیه ها و تحلیل یافته ها

نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول تحقیق به صورت زیر مطرح شده است:

۱۱۰: میانگین نمرات گروه متعهد به سیستم انتخابی، کوچکتر یا مساوی میانگین نمرات گروه غیر متعهد است.



1- Ebel and Frisbie



H1: میانگین نمرات گروه متعهد به سیستم انتخابی کوچکتر یا مساوی میانگین نمرات گروه غیر متعهد نیست. نتایج آزمون فرضیه اول در نگاره ۱ آورده شده است.

نگاره ۱: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

رد	۰/۱۰۱ <	۴/۳۴۹	۰/۹۹۱	۴/۹۶	۰/۵۹۱	۵/۹۱
----	---------	-------	-------	------	-------	------

باتوجه به نگاره شماره ۱ میانگین نمرات مطلوبیت اختصاصی گروه متعهد به سیستم هزینه یابی انتخابی (مورد استفاده) و انحراف معیار آن به ترتیب ۵/۹۱ و ۰/۵۹۱؛ هم چنین میانگین نمرات مطلوبیت اختصاصی گروه غیر متعهد به سیستم هزینه یابی مورد استفاده و انحراف معیار آن به ترتیب ۴/۹۶ و ۰/۹۹۱ می باشد. آماره t بدست آمده در فرضیه اول ۴/۳۴۹ و سطح معنی داری آن کوچکتر از ۰/۱۰۱ می باشد. از آن جا که سطح معنی داری محاسبه شده از سطح خطای تعیین شده (۰/۰۵) کمتر می باشد، فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 که همان فرضیه تحقیق می باشد، پذیرفته می شود. با این اوصاف می توان عنوان کرد که به طور کلی افرادی که سیستم حسابداری مورد نظر خود را انتخاب می کنند نسبت به سایرین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، امتیازات بالاتری به سیستم انتخابی خود می دهند.

نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم تحقیق به صورت زیر مطرح شده است:

H_0 : میانگین نمرات گروه غیر متعهد به سیستم جایگزین، کوچکتر یا مساوی میانگین نمرات گروه متعهد می باشد.

H_1 : میانگین نمرات گروه غیر متعهد به سیستم جایگزین، کوچکتر یا مساوی میانگین نمرات گروه متعهد نمی باشد.

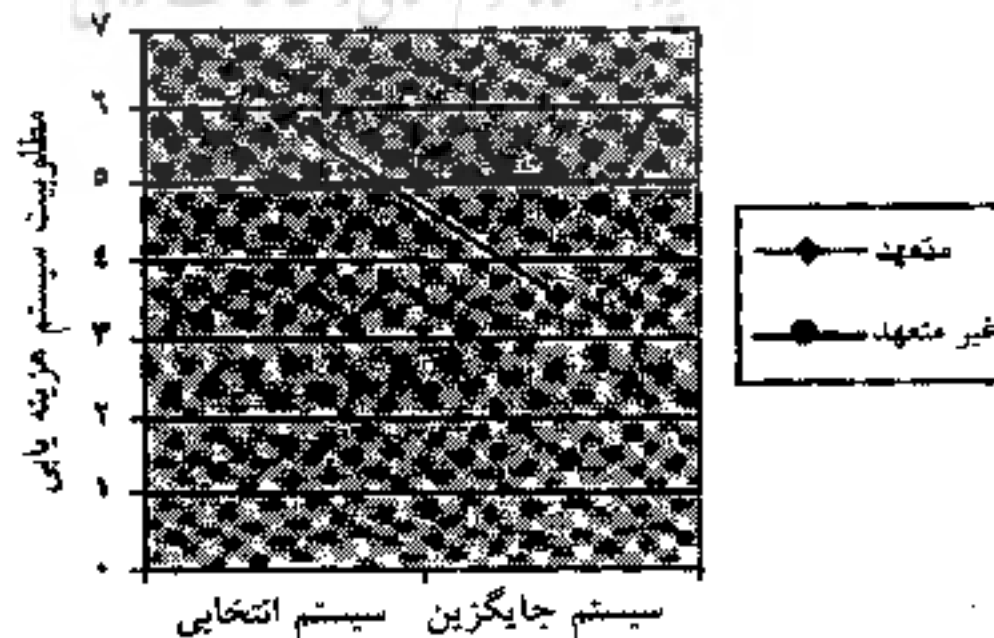


نگاره ۲: نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

رد	۰/۰۰۶	۶/۶۶۲	۰/۸۹۵	۵/۱۰۵	۰/۷۶۴	۳/۵۱
----	-------	-------	-------	-------	-------	------

با توجه به نگاره شماره ۲ میانگین نمرات مطلوبیت اختصاصی گروه متعهد به سیستم هزینه یابی جایگزین و انحراف معیار آن به ترتیب ۳/۵۱ و ۰/۷۶۴؛ هم چنین میانگین نمرات مطلوبیت اختصاصی گروه غیر متعهد به سیستم هزینه یابی جایگزین و انحراف معیار آن به ترتیب ۵/۱۰۵ و ۰/۸۹۵ می باشد. آماره F بدست آمده در فرضیه دوم ۶/۶۶۲ و سطح معنی داری آن کوچکتر از ۰/۰۱۰ می باشد. از آن جا که سطح معنی داری محاسبه شده از سطح خطای تعیین شده (۰/۰۵) کمتر می باشد، فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 که همان فرضیه تحقیق می باشد، پذیرفته می شود. با این اوصاف می توان عنوان کرد که به طور کلی افرادی که سیستم حسابداری مورد نظر خود را انتخاب می کنند نسبت به سایرین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، امتیازات پایین تری به سیستم جایگزین می دهند. در نگاره ۳ میانگین نمرات گروه متعهد و غیر متعهد به سیستم انتخابی و سیستم جایگزین در قالب نمودار ارائه شده است.

نگاره ۳: میانگین نمرات مطلوبیت گروه متعهد و غیر متعهد به دو سیستم هزینه یابی



نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم تحقیق به صورت زیر مطرح شده است:

H_0 : در شرایط عدم پاسخگویی میانگین سطح اطمینان گروه متعهد نسبت به سیستم انتخابی، کوچکتر یا مساوی میانگین سطح اطمینان گروه غیر متعهد می باشد.

H_1 : در شرایط عدم پاسخگویی میانگین سطح اطمینان گروه متعهد نسبت به سیستم انتخابی، کوچکتر یا مساوی میانگین سطح اطمینان گروه غیر متعهد نمی باشد.

نگاره ۴: نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

رد	۰/۰۰۳	۲/۲۷۳	۰/۸۱۳	۲/۷۶	۰/۹۴۹	۳/۹۰
----	-------	-------	-------	------	-------	------

در نگاره ۴ نتایج مربوط به آزمون t آورده شده است. با توجه به نگاره شماره ۴ میانگین سطح اطمینان گروه متعهد نسبت به سیستم هزینه یابی مورد استفاده و انحراف معیار آن به ترتیب ۳/۹ و ۰/۹۴۹ هم چنین میانگین سطح اطمینان گروه غیر متعهد به سیستم هزینه یابی مورد استفاده و انحراف معیار آن ۲/۷۶ و ۰/۸۱۳ می باشد. آماره t در فرضیه سوم ۳/۲۷۳ و سطح معنی داری آن ۰/۰۰۳ می باشد. از آن جا که سطح معنی داری بدست آمده در آزمون از سطح خطای تعیین شده (۰/۰۵) کوچکتر می باشد، فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 که فرضیه تحقیق می باشد، پذیرفته می شود. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی از این است که، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، افراد گروه متعهد در مقایسه با افراد گروه غیر متعهد اطمینان بالاتری نسبت به سیستم هزینه یابی مورد استفاده نشان می دهند.

نتایج آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم تحقیق به صورت زیر بیان شده است:

H_0 : میانگین سطح اطمینان گروه غیر پاسخگو نسبت به سیستم انتخابی، کوچکتر یا مساوی میانگین سطح اطمینان گروه پاسخگو می باشد.



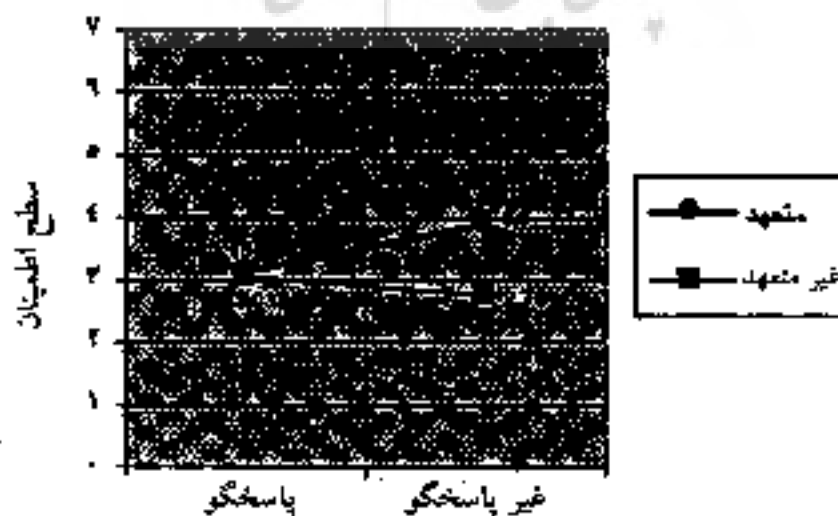
H1: میانگین سطح اطمینان گروه غیر پاسخگو نسبت به سیستم انتخابی، کوچکتر یا مساوی میانگین سطح اطمینان گروه پاسخگو نمی باشد

نگاره ۵: نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش

رد	۰/۰۴	۲/۱۷۷	۰/۹۴۹	۲/۹۰	۰/۸۰۰	۳/۱۵

در نگاره ۵ نتایج مربوط به آزمون t آورده شده است. با توجه به نگاره شماره ۵ میانگین سطح اطمینان گروه پاسخگو نسبت به سیستم هزینه یابی مورد استفاده و انحراف معیار آن به ترتیب $۳/۱۵$ و $۰/۸۰۰$ ، هم چنین میانگین سطح اطمینان گروه غیر پاسخگو به سیستم هزینه یابی مورد استفاده و انحراف معیار آن $۰/۹۴۹$ و $۲/۱۷۷$ می باشد. آماره t در فرضیه چهارم $۲/۱۷۷$ و سطح معنی داری آن $۰/۰۴$ می باشد. از آن جا که سطح معنی داری بدست آمده در آزمون از سطح خطای تعیین شده ($۰/۰۵$) کوچکتر می باشد، فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 که فرضیه تحقیق می باشد، پذیرفته می شود. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی از این است که، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، افراد گروه پاسخگو در مقایسه با افراد گروه غیر پاسخگو سطح اطمینان کمتری نسبت به سیستم هزینه یابی مورد استفاده نشان می دهند. در نگاره شماره ۶ میانگین سطح اطمینان گروه متعهد و غیر متعهد در شرایط پاسخگویی و عدم پاسخگویی در قالب نمودار ارائه شده است.

نگاره ۶: نمودار سطح اطمینان گروه متعهد و غیر متعهد در شرایط پاسخگویی و عدم پاسخگویی





نتایج آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پنجم تحقیق به صورت زیر عنوان شده است:

H_0 : میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه غیر متعهد کوچکتر یا مساوی میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه متعهد می باشد.

H_1 : میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه غیر متعهد کوچکتر یا مساوی میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه متعهد نمی باشد.

در نگاره ۷ نتایج مربوط به آزمون t آورده شده است.

نگاره ۷: نتایج آزمون فرضیه پنجم

رد	$< 0/001$	$4/918$	$0/967$	$5/69$	$1/525$	$2/23$
----	-----------	---------	---------	--------	---------	--------

با توجه به نگاره شماره ۷ میانگین تمایل به تغییر سیستم مورد استفاده و انحراف معیار در گروه متعهد به ترتیب $23/3$ و $525/1$ هم چنین میانگین تمایل به تغییر سیستم مورد استفاده و انحراف معیار در گروه غیر متعهد $69/5$ و $947/0$ می باشد. آماره t در فرضیه پنجم $4/918$ و سطح معنی داری آن کوچکتر از $0/001$ می باشد. از آن جا که سطح معنی داری بدست آمده در آزمون از سطح خطای تعیین شده ($0/05$) کوچکتر می باشد، فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 که فرضیه تحقیق می باشد، پذیرفته می شود. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی از این است که، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، افراد گروه متعهد در مقایسه با افراد گروه غیر متعهد مقاومت بالاتری در مقابل تغییر سیستم مورد استفاده از خود نشان می دهند.

نتایج آزمون فرضیه ششم

فرضیه ششم تحقیق به صورت زیر بیان شده است:

H_0 : میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه پاسخگو کوچکتر یا مساوی میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه غیر پاسخگو می باشد.



H1: میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه پاسخگو کوچکتر یا مساوی میانگین تمایل به تغییر سیستم در گروه غیر پاسخگو نمی باشد.

در نگاره ۸ نتایج مربوط به آزمون آورده شده است.

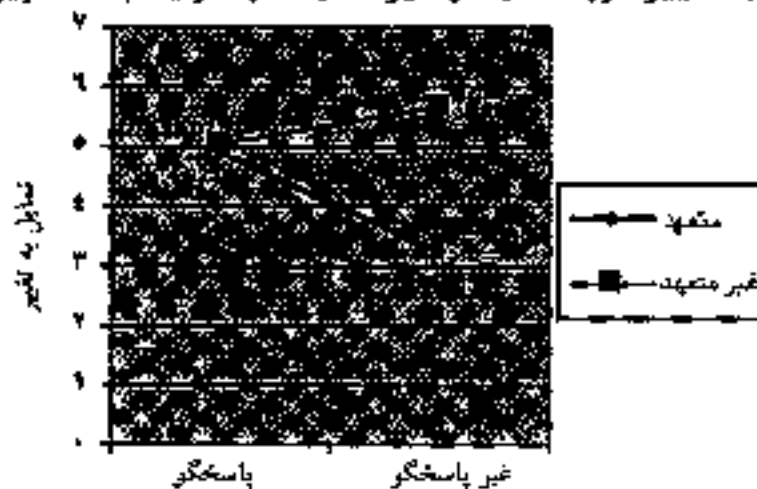
نگاره ۸: نتایج آزمون فرضیه ششم

رد	۰/۰۱	۲/۷۹۴	۱/۵۳۵	۳/۶۳	۱/۵۵۲	۴/۹۲۳
----	------	-------	-------	------	-------	-------

با توجه به نگاره شماره ۸ میانگین تمایل به تغییر سیستم مورد استفاده و انحراف معیار در گروه پاسخگو به ترتیب ۴/۹۲۳ و ۱/۵۲۲، هم چنین میانگین تمایل به تغییر سیستم مورد استفاده و انحراف معیار در گروه غیر پاسخگو ۳/۲۳ و ۱/۵۳۵ می باشد. آماره t در فرضیه ششم ۲/۷۴۹ و سطح معنی داری آن ۰/۰۱ می باشد. از آن جا که سطح معنی داری بدست آمده در آزمون از سطح خطای تعیین شده (۰/۰۵) کوچکتر می باشد، فرضیه H_0 رد و فرضیه H_1 که فرضیه تحقیق می باشد پذیرفته می شود. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی از این است که، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، افراد گروه پاسخگو در مقایسه با افراد گروه غیر پاسخگو مقاومت کمتری در مقابل تغییر سیستم مورد استفاده از خود نشان می دهند.

در نگاره ۹ میانگین تمایل به تغییر سیستم گروه متعهد و غیر متعهد در شرایط پاسخگویی و عدم پاسخگویی در قالب نمودار ارائه شده است.

نگاره ۹: نمودار تمایل به تغییر گروه متعهد و غیر متعهد در شرایط پاسخگویی و عدم پاسخگویی





نتیجه گیری

این تحقیق ابتدا به بررسی تأثیر تعهد بر روی فضاوت در مورد مطلوبیت سیستم هزینه یابی می پردازد. سپس نقش پاسخگویی را در متعادل کردن اطمینان بیش از حد و مقاومت در مقابل تغییر آزمایش می کنند. در این تحقیق مشاهده شد افرادی که نسبت به یک سیستم هزینه یابی خاص متعهد می شوند طی یک جستجوی اطلاعاتی به نفع سیستم مورد نظر خود نسبت به سایر افراد (افراد غیر متعهد) امتیازات مطلوبیت بالاتری به سیستم انتخابی خود می دهند. هم چنین نتایج تحقیق نشان داد، افراد متعهد مزایای سیستم هزینه یابی جایگزین را ناچیز قلمداد می کنند. این تحقیق هم چنین نشان می دهد که تعهد نسبت به یک سیستم هزینه یابی خاص منجر به اطمینان بیش از حد نسبت به سیستم انتخابی و مقاومت بالای افراد در مقابل تغییر سیستم می شود و پاسخگویی، این تأثیرات (تأثیر تعهد بر روی سطح اطمینان و مقاومت در مقابل تغییر) را کاهش می دهد. نتایج این تحقیق نشان داد، پاسخگویی به طور عمده ایی سطح اطمینان و مقاومت افراد متعهد در مقابل تغییر را کاهش می دهد. اگر چه افرادی که سیستم مورد علاقه خود را انتخاب می کنند در مقایسه با افرادی که یک سیستم در اختیارشان قرار گرفته (به جای این که آن را انتخاب کنند)، سطح اطمینان بیشتر و در نتیجه مقاومت بالاتری در مقابل تغییر نشان می دهند، اما پاسخگو کردن آن ها در مقابل پیامدهای منفی تصمیم خود، باعث شد سطح اطمینان آن ها و در نتیجه مقاومت آن ها در مقابل تغییر به طور عمده ایی کاهش یابد. نکته جالب توجه در این تحقیق این است که افراد غیر متعهد، در غیاب پاسخگویی، تمایل بیشتری برای تغییر از خود نشان داده اند. شاید یک دلیل آن این باشد که، از نظر برخی از شرکت کنندگان معیار انتخاب شده برای سنجش عملکرد در این تحقیق، نا مناسب تلقی شده باشد. این عامل احتمالاً با استفاده از یک معیاری که با متارکت شرکت کنندگان انتخاب شود حل خواهد شد.

این تحقیق از دو جنبه به ادبیات حسابداری کمک می نماید. اولاً چارچوبی را به منظور مطالعه بیشتر تأثیر تعهد بر روی فضاوت افراد در خصوص سیستم های هزینه یابی و نیز نقش پاسخگویی در کاهش اطمینان بیش از حد و مقاومت در مقابل تغییر ارائه می دهد. شناخت و آگاهی از انگیزه های روانی، و دلایلی که احتمالاً منجر به ایستادگی افراد در مقابل تغییرات سیستم می شود، به محققان و شاغلین در حرفه کمک خواهد کرد درک بهتری از عواملی که باعث مقاومت افراد در مقابل تغییر سیستم می شود، داشته باشند.

ثانیاً، با توجه به نتایج این تحقیق، به منظور کاهش اطمینان بیش از حد و مقاومت در مقابل تغییر، راهکاری ارائه می گردد. به طوری که نتایج این تحقیق نشان می دهد، افرادی که نسبت به یک سیستم متعهد می شوند، اطمینان زیادی به آن داشته و حاضر نیستند آن را تغییر دهند. در عین حال، پاسخگویی نسبت به پیامدهای منفی تصمیم، باعث کاهش سطح اطمینان و مقاومت افراد در مقابل تغییر سیستم می گردد. بنابراین، یک شیوه کاهش مقاومت افراد در مقابل تغییر سیستم، پاسخگو کردن افراد می باشد.



محدودیت های تحقیق

در حالی که مطالعات پیمایشی در علوم اجتماعی باعث به دست آوردن اطلاعات مفیدی در موضوعات مختلف می شود، اما باید توجه داشت که این نتایج در یک محیط مصنوعی اتفاق افتاده است. بنابراین باید در استنتاج از نتایج این گونه تحقیقات احتیاط لازم به عمل آید.

محدودیت دیگر تحقیق این است که این تحقیق یک مدل تک دوره ای است. این بدان معنی است که افراد شرکت کننده در این پژوهش تنها یک بار باز خورد تصمیم خود را دریافت می کنند. این در حالی است که اگر افراد چند بار باز خورد تصمیمات خود را مشاهده کنند، ممکن است واکنش های متفاوتی نسبت به آن نشان دهند. سرانجام باید به این نکته اشاره نمود که در این تحقیق تنها تعهد، پاسخگویی، سطح اطمینان و مقاومت در مقابل تغییر به عنوان عوامل تاثیر گذار در نظر گرفته شد. این در حالی است که ممکن است عوامل فنی و اقتصادی نقش مهم تری در تداوم استفاده از سیستم های موجود داشته باشند.

توصیه هایی برای تحقیقات آتی

از آن جایی که نتایج تحقیق حاضر می تواند برای تحقیقات دیگری که در این زمینه انجام می شود، مورد استفاده قرار گیرد؛ لذا توصیه می شود که موارد زیر به عنوان تحقیقات آتی مدنظر قرار گیرد:

- انجام همین تحقیق در سایر موضوعات نظیر بودجه بندی و مدیریت کیفیت جامع. برای مثال، آیا مشارکت افراد در فرآیند بودجه بندی باعث می شود افراد نسبت به آن متعهد شده و باعث اجرای موفقیت آمیز تصمیمات اتخاذ شده شود؟
- در صورت فراهم بودن امکانات می توان همین تحقیق را به صورت میدانی در بین مدیران شاغل در صنعت انجام داد.
- با توجه به این که در این تحقیق کلیه افراد شرکت کننده بازخوردشان منفی بود می توان در یک مطالعه دیگر به بررسی تاثیر باز خورد و تعهد بر روی قضاوت افراد پیرامون سیستم های هزینه یابی پرداخت.

منابع

- (۱) باباجانی، جعفر؛ (۱۳۸۵)؛ حسابداری و کنترل های مالی دولتی؛ چاپ سوم؛ انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- (۲) سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه؛ (۱۳۸۵) روش های تحقیق در علوم رفتاری؛ چاپ دوازدهم؛ انتشارات آگاه.
- (۳) قریانی، حسین؛ (۱۳۸۴)؛ مروی بر سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت؛ ماهنامه حسابداری شماره ۱۶۹.



- ۴) کوردستانی، غلامرضا؛ (۱۳۸۶)؛ پاسخگویی و راهبری در شرکت های سهامی؛ نشریه حسابرسان شماره ۳۷
- ۵) ظریف فرد، احمد، خدارحیمی نافچی اصفهانی، بهروز؛ (۱۳۸۱)، مباحثی در حسابداری صنعتی در قالب نکته و تست، چاپ اول، انتشارات نسیم حیات
- ۶) محمدی تهنه، بهروز؛ (۱۳۷۷)؛ بررسی علل مقاومت کارکنان در مقابل اصلاح و بهینه سازی سیستم ها و روش ها و ارائه استراتژی های مناسب جهت جلب همکاری آن ها در وزارت جهاد سازندگی؛ پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران دانشکده مدیریت.
- ۷) صیری زنگ آباد، عباس؛ (۱۳۸۶)؛ پذیرش فناوری های نوین در سازمان؛ نشریه تدبیر شماره ۱۸۲ تیر ۱۳۸۶.

8- Argyris, C., Kaplan, R.S., 1994. Implementing new knowledge: the case of activity-based costing. *Account Horizon*, 83-105.

9- Armitage, H. M., & Nicholson, R. (1993). Activity based costing: A survey of Canadian practice. Issue Paper No. 3. Society of Management Accountants of Canada

10- Allen, V. (1964). Uncertainty of outcome and post-decision Dissonance reduction. In L. Festinger, *Cognitive, decision, and Dissonance* (pp. 34-45). Stanford University Press

11- Brimson, J. A. (1991). *Activity Accounting*, N.Y. John Wiley

12- Brown, C. E., Peccher, M. E., & Solomon, I. (1999). Auditors' hypothesis testing in diagnostic inference tasks. *Journal of Accounting Research*, 37, 11-24

13- 149-154, September, *Abacus. Management accounting lag* 1989. (S. A, Dunk

14- 62-85,)2(6, *Accounting horizon. The third wave breaks on the shores of accounting*). 1992. (K. R, Elliot

15- Festinger, L., 1957. *The Theory of Cognitive Dissonance*. Stanford University Press, Stanford, California.

16- Foran, M. F., & DeCoster, D. T. (1974). An experimental study of the effects of



participation, authoritarianism, and feedback on cognitive dissonance in a standard setting situation. *The Accounting Review*, 49(3), 751-763

17- 349362, 11, Res. Account. Manage. survey results 1999 and 1994 a comparison of :
 ,Is largest companies' based costing in the UK-Activity, 2000, D, Sinclair, F, Mitchell, .
 Innes

18- Innes, J., & Mitchell, F. (1994). The ABC experience in the UK's top 1,000 companies. *CIMA*, 4(1), 4-5.

19- Jermias, J., 2001. Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of
 commitment , confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems.
Account. Org. Soc. 26, 141-160.

20- Jermias, J , 2006 . The influence of accountability on overconfidence and resistance to
 change: A research framework and experimental evidence , *Management Accounting
 Research* 17 (2006) 370-388.

21- Johnson, V.E., Kaplan, S.E., 1991. Experimental evidence on the effects of
 accountability on auditor judgments. *Audit. J. Practice Theory* 10, 96-107.

22- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance list: The rise and fall of management
 accounting*. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press

23- Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., & Teall, H. D. (2000). *Cost accounting: A
 managerial emphasis (2nd Canadian ed.)*. Scarborough, ON: Prentice Hall Canada Inc.

24- Lester coch , John French ,1948, Overcoming to change , *Human Relation*(1948 , pp
 512 - 532).

25- Malmi, T. (1999). Activity-based costing diffusion across organizations: an exploratory
 empirical analysis of Finnish firms , *Accounting, Organizations and Society*, 24(8), 649-
 672.



26- Majchrzak, A. (1988). *The human side of factory automation*. London: Jossey-Bass Publishers

27- Ness, J. A. and Cucuzza, T. G. (1995) Tapping the full potential of ABC. *Harvard Business Review*, July-August, 130-138.

28- Nemeth, C.J., Rogers, J., 1996. Dissent and the search for information. *Br. J. Social Psychol.* 35, 67-76.

29- Peecher, M. E. (1996). The influence of auditors' justification processes on their decisions: a cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125-140

30- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1989). *Strategic cost analysis: The evolution from managerial to strategic accounting*. Homewood, IL: Richard D. Irwin Inc.

31- Tetlock, P.E., Skitka, L., Boettger, R., 1989. The social cognitive strategies for coping with accountability : conformity , complexity, and bolstering. *J. Personality Social Psychol.* 57 (4), 632-640.

32- Tiller, M. G. (1983). The dissonance model of participative budgeting: an empirical exploration. *Journal of Accounting Research*, 2(2), 581-595.