



## رویکرد تعاملی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت در شرکت های دولتی در ایران

علیرضا فریمانی<sup>۱</sup>

امید پورحیدری<sup>۲</sup>

احمد خدای پور<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۷

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی ارتباط بین رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت با میزان مقبولیت فعالیت های حسابداری مدیریت نوین در شرکت های دولتی ایران می باشد. جامعه آماری کلیه خبرگان و کارشناسان مالی و رؤسای حسابداری صنعتی در شرکت های دولتی ایران است. در بخش کیفی دیدگاه ۱۵ نفر از کارشناسان مالی و رؤسای حسابداری صنعتی و در بخش کمی ۳۸۴ نفر از کارکنان شرکت های دولتی ایران انتخاب و با استفاده از تکنیک دلفی، تحلیل سلسله مراتبی و مدل سازی ساختاری تفسیری الگو طراحی شد. تحلیل محتوای کیفی با روش تم و در بخش کمی از روش کمترین مجذورات جزئی (PLS) استفاده شد. بر اساس الگوهای کمی، یافته ها نشان می دهد سازمان ها جهت حفظ مزیت رقابتی باید با تغییرات ناشی از منابع خارجی اثرگذار بر عملکرد شرکت ها ( رقبا، مشتریان، دولت و تغییر قوانین) و از منابع داخلی در قالب کاهش هزینه ها و بهبود کیفیت هماهنگ و سیاستها و اقدامات لازم را بعمل آورند.

**واژه های کلیدی:** رویکرد تعاملی، سیستم های کنترل مدیریت، دلفی فازی، مدل سازی ساختاری تفسیری.

طبقه بندی JEL: C54, L32, H30, E63

۱- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرمان، کرمان، ایران. Alireza\_farimani@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول) Opourheidari@uk.ac.ir

۳- گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. Khodamipour@uk.ac.ir

## ۱- مقدمه

مدیران سازمانها معمولاً با چهار فعالیت اصلی تصمیم گیری، برنامه ریزی، رهبری فعالیت های عملیاتی و کنترل مواجه هستند. مدیران جهت دستیابی به هر یک از این اهداف به اطلاعات نیاز دارند. نقش حسابداری مدیریت عبارت از تهیه و ارائه اطلاعات مرتبط و سودمند برای کمک به مدیریت در برنامه ریزی فعالیتها، اعمال کنترل مدیریت و تصمیم گیری عقلایی برای تحقق اهداف سازمان است. با توجه به نیاز مردم، سازمانها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه، باید طوری برنامه ریزی گردد که هم برای آموزش دانشجویان و هم برای آموزش مستمر (ضمن خدمت) برنامه هایی تدوین شود، به گونه ای که کارکنان امروز و آینده شان را برای ایفای نقش پویاتر در سازمان ها آماده ساخته و آنها را برای رویارویی با ماهیت در حال تغییر حسابداری مدیریت یاری دهند (داوودیان و محمدی پور، ۱۳۹۲). سازمان های بخش عمومی در محیطی کار می کنند که دائماً در حال تغییر است (اوماشو و ویلت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸)، شاخصه آن افزایش جهانی سازی اقتصاد، شدت یافتن رقابت در بازار و آزاد شدن شرکت های تحت مالکیت دولت می باشد (ماگد اند کوری<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). اطلاعات حسابداری نقشی اساسی در این تغییر روند دارند (کورونماکی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳) چراکه فعالیت های حسابداری مدیریتی یک منبع مهم برای اطلاعات سازمانی می باشد. با این حال، فعالیت های سنتی حسابداری مدیریتی محدود به رسیدگی به نیازهای اطلاعاتی سازمان می باشد، چرا که تمرکز آنها کوتاه مدت بوده و درون محور و مالی محور می باشند. بر همین اساس، فعالیت های حسابداری مدیریت معاصر برای سازمان ها منافع بالقوه ای مانند بهبود اثرگذاری، قدرت رقابت، بهبود کیفیت، و تمرکز بهتر بر روی مشتری دارد (جوشی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱). فعالیت های مدیریت حسابداری معاصر همراستا با تغییر محوریت بخش عمومی به سمت بهبود عملکرد و محوریت مشتری (ماگد و کوری، ۲۰۰۳)، مدیریت نتایج (مدل<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲)، و کمک به دستیابی نیازهای مدیریت عمومی جدید می باشد.

اگر چه یک سیستم خوب حسابداری مدیریت به خودی خود، تضمینی برای موفقیت شرکت ها نمی باشد، اما یک سیستم ضعیف حسابداری مدیریت می تواند برتری ها و منافع سازمان ها را به طور چشمگیری کاهش دهد. به علاوه استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت، اطلاعاتی دقیق و مربوط را ارائه می دهد که منجر به تصمیم گیری های موثر و دقیق تر توسط مدیران می شود. چگونگی عملکرد سازمان ها را می توان از طریق اطلاعات صورت های مالی آن ها بررسی نمود (دیانتی دپلمی و همکاران، ۱۳۹۵).

فعالیت های حسابداری مدیریتی سنتی بیشتر با نیازهای بخش عمومی سنتی هم راستا می باشد که با بوروکراسی و قواعد استاندارد شناخته می شود. در مقابل، فعالیت های حسابداری

مدیریتی معاصر بخشی از فعالیت های مدیریتی بخش خصوصی نوآور می باشد، همراه با بازنگری های مدیریت عمومی نوین این فعالیت ها باید به بخش عمومی نیز انتقال یابد.

اولین هدف این مطالعه کمک به تحقیقات احتمال محور با کمک بررسی ارتباط بین استفاده تعاملی و تشخیصی از سیستم های کنترل مدیریت و قبول تعدادی از فعالیت های مدیریت حسابداری معاصر در بخش عمومی می باشد. مطالعات پیشین به بررسی اثر فاکتورهای رفتاری و سازمانی بر موفقیت فعالیت های مدیریت حسابداری معاصر پرداخته اند. در بخش عمومی مد زین و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۳) دریافتند که تعهد مدیریت ارشد و حسابدار مدیریتی نقشی اساسی در به کارگیری مدیریت نوین عمومی در شرکتی با رابطه های دولتی دارد. رابطه نظری بین میزان قبولی فعالیت های حسابداری مدیریتی نوین و میزان موفقیت آنها بر اساس این می باشد که یک سازمان نیازمند استفاده از فعالیت های حسابداری مدیریتی در سطح بسیار بالایی می باشد تا بتواند به منافع این فعالیت ها دست پیدا کند (بیرد و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷). علاوه بر این ارتباط بین میزان قبول و موفقیت فعالیت های حسابداری مدیریتی نوین محتمل می باشد چرا که اهمیت اطلاعات به دست آمده از طریق فعالیت های حسابداری مدیریتی کاهش می یابد اگر این فعالیت های حسابداری مدیریتی به شکل حداقلی مورد استفاده قرار گیرند (نورین<sup>۸</sup>، ۱۹۹۱). لذا محقق در این تحقیق بر آن است تا ضمن مطالعه ی تحقیقات پیشین و گردآوری اطلاعات از منابع معتبر به مطالعه ی ارتباط بین رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین و تاثیر آن بر موفقیت این فعالیت ها در شرکت های بخش دولتی ایران بپردازد.

## ۲- چارچوب نظری پژوهش

رویکردهای جدیدی در سال های اخیر در حوزه حسابداری مدیریت همچون هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف، حسابداری ناب، در صدد این مهم هستند که جایگاه واقعی محصولات یا خدمات را در جامعه و اقتصاد به لحاظ کیفیت و قیمت ترسیم نمایند و با مدیریت بهینه هزینه در سازمان ها از وقوع بحران مالی پیشگیری کنند (نیرومند و ایمانی، ۱۳۹۵).

حسابداری مدیریت هنوز در دوران نوپایی قرار دارد. سابقا این موضوع نقش ثانویه ای را برای حسابداری مالی ایفا می کرد، البته رویدادهای دوده گذشته موجب پیشرفت حسابداری مدیریت شد و به عنوان زمینه تخصصی و مجزا از حسابداری مالی شناخته شد. تعداد نوآوری های حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده طی دو دهه گذشته بیشتر از دو دهه اول بوده است و این نشان می دهد که عدم نوآوری حسابداری مدیریت و حسابداری بهای تمام شده طی دو دهه

گذشته، مساله ساز نبوده است. با این نظر کاپلان (۱۹۹۲) تاکید کرد که دهه های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ میلادی، شاهد تحولی عظیم در نوآوری از لحاظ تئوری و روش های حسابداری مدیریت بوده ایم. طی پنجاه سال گذشته، در واقع چیز جدیدی در حسابداری مدیریت دیده نشده است. با توجه به تغییرات انجام شده در ۵۰ سال گذشته، برخی از این وظایف بدون تغییر مانده اند، اما هم اکنون، حسابداری مدیریت از مسئولیت کاربردی به مسئولیت حرفه ای تبدیل شده است. در واقع این تحول تابع حسابداری مدیریت بوده است. در نیمه آخر قرن نوزدهم سبک های مدیریت به طور چشم گیری تغییر یافت. آنچه که تغییر یافت مسایلی مانند محیط با سرعت تکنولوژی بود. مدیریت به عنوان یک فرمان و ساختار کنترل به کار برده می شد که هر گونه تصمیم در آن در راس اتخاذ می شد. گزارش های غیرمتمرکز و ساختار تصمیم گیری نیز توسعه یافت. امروزه سازمان ها با چالش ها و گزینه های چندگانه مواجه هستند و از این رو نیاز است که حسابداران مدیریت وارد عمل شده و به عنوان بخشی از یک تیم در سطحی از آن فعالیت نمایند (وطن پرست و همکاران، ۱۳۹۷).

## ۲-۱- رویکرد تشخیصی و تعاملی سیستم های کنترل مدیریت

رویکرد تعاملی نسبت به استفاده از سیستم های کنترل مدیریت، می تواند تسهیل کننده قبول فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر باشد با در نظر داشتن تأکید آن بر گسترش یادگیری سازمانی و پرورش ایده های جدید (فریرا و آتلی<sup>۹</sup>، ۲۰۰۹، سیمونز<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۵). در حالی که استفاده تعاملی از سیستم های کنترل مدیریت، شامل مباحثه و ارتباطات می باشد، سازمان هایی که از سیستم های کنترل مدیریت به این شکل استفاده می کنند بیشتر نسبت به نقش فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر آگاه هستند و آن را قبول دارند. به طور مشخص، سازمان هایی که بر روی استفاده از سیستم های کنترل مدیریت به شکل تعاملی تاکید دارند می توانند فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر را به کار گیرند، مانند ایجاد معیار سنجش، تا به یادگیری سازمانی و رشد ایده های جدید برسند. علاوه بر این، فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر ابزارهایی هستند که سازمان ها به کار می گیرند تا ایده های نوآورانه را به کار گرفته و از بخش ها یا شرکت هایی با عملکرد بهتر یاد بگیرند. علاوه بر این با بکارگیری فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر به عنوان ابزاری برای شکل دهی استراتژی ها (لنگفیلد-اسمیت، ۲۰۰۹)، به کارگیری آنها احتمالاً بیشتر از زمانی خواهد بود که سیستم های کنترل مدیریت به شکل تعاملی مورد استفاده قرار می گرفتند. باید یادآور شد که استفاده از فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر مانند هزینه یابی و

مدیریت بر مبنای فعالیت، مدیریت کیفیت جامع و کارت ارزیابی متوازن زمانها را قادر می‌سازد به فاکتورهای کلیدی موفقیت مانند نوآوری دستیابی پیدا کنند (جرار و اسمیت<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴).

با در نظر داشتن اینکه استفاده تعاملی از سیستم های کنترل مدیریت مشوق نوآوری می باشد (هنری<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۶)، سازمان هایی که از سیستم های کنترل مدیریت به شکل تعاملی استفاده می کنند بیشتر ممکن است حسابداری مدیریتی معاصر را بپذیرند. علاوه بر این، با در نظر داشتن اینکه استفاده تعاملی از سیستم های کنترل مدیریت تشویق کننده استقلال بین بخش های مختلف سازمان می باشد، استفاده از سیستم های کنترل مدیریت به شکل تعاملی تسهیل کننده قبول فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر می باشد. فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر مانند ایجاد معیارهای سنجش، کارت امتیازی متوازن در نقش ابزارهایی کار می کنند که دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده را امکان پذیر می سازند. بر همین اساس، چون رویکرد تشخیصی بر روی استفاده از سیستم های کنترل مدیریت به عنوان یک مکانیزم بازخورد جهت ایجاد محدودیت ها و تسهیل انطباق (هنری، ۲۰۰۶؛ تریو و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۹) تاکید دارد، فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر در شرکت هایی که از سیستم های حسابداری مدیریت به شکل تشخیصی استفاده می کنند مورد استفاده قرار می گیرد. به همین شکل، با در نظر داشتن استفاده تشخیصی از سیستم های کنترل مدیریت مرتبط با نظارت بر عملکرد کارمندان و یا بخش ها می باشد، فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر برای سازمان ها اطلاعاتی را فراهم می کند که این نظارت ها را تسهیل کنند.

## ۲-۲- قبول و موفقیت فعالیت های حسابداری مدیریتی نوین

ارتباط بین میزان قبول و موفقیت فعالیت های حسابداری مدیریتی نوین را همچنین می توان به واسطه ادبیات به کارگیری سیستم توصیف نمود (پیرس و برون، ۲۰۰۶). همچنین، ادبیات سیستم اطلاعات نشان دهنده ی این است که میزان مقبولیت سیستم ها بر روی موفقیت سیستم های بین سازمانی اثر دارد. استفاده تعاملی کنترل مدیریت نمایانگر درگیر شدن مستقیم اعضای تیم در فرآیند کنترل مدیریت و همچنین ارزیابی عملکرد کل نیروی انسانی توسط بررسی استانداردهای تدوین شده در فرآیند بودجه و عملکرد واقعی می باشد. هنگامی که کنترل مدیریت به صورت تعاملی صورت می پذیرد اعضای تیم فعال می شوند و مرتباً درگیر برنامه ریزی و فرایند تصمیم گیری می شوند. به علاوه استفاده کنترل مدیریت به صورت متقابل دلیلی است برآنکه اعضای تیم حسابداری و مدیریت قادر خواهند بود در مورد برنامه ریزی فعالیت های جمعی به بحث می پردازند، همدیگر را به چالش کشیده و مذاکره نمایند (اوتلی، ۱۹۸۰).

ملزومات مورد نظر هنری عبارتند از تاکید بر استفاده مدیران ارشد از سیستم کنترل مدیریتی تعاملی جهت توجه مدیران سطوح بالا برای صرف نمودن بخش معنی داری از زمانشان به موارد مربوط به ورودی ها، فرایند ها و خروجی های مربوط به سیستم های کنترل مدیریت. دوم، استفاده مشتاقانه از سیستم کنترل مدیریتی تعاملی بوسیله مدیر عملیاتی با هدف انعکاس به مدیران اجرایی سطوح بالاتر که به شدت و مکرر درگیر استفاده از سیستم ها کنترلی می باشند. سوم، هر دوی مدیران ارشد و عملیاتی به صورت مرتب در خلل چالش ها و مباحثه رو در رو، نتایج و خروجی ها را مشاهده نموده و در تعامل با آن می باشند. چهارم، ایجاد و جمع آوری مطالعاتی که مربوط به تاثیرات عدم اطمینان استراتژیک بر روی استراتژی های کسب و کار می باشد. پنجم نیز نقش غیر تهاجمی، تسهیل کننده و همراهی مدیران اجرایی که مشوق، تسهیل کننده و الهام بخش زیردستان است (هنری، ۲۰۰۶). استفاده تشخیصی از سیستم کنترل مدیریت، در حالی است که کنترل فقط و فقط از بالا به پایین و از طرف رئیس صورت می گیرد. تقریباً بدون استثنا اغلب تحقیقات قبلی حسابداری مدیریت به صورت صریح و ضمنی فرض بر این دارند که بودجه بصورت تعریف سیمونز به عنوان نقش تشخیصی همکاران قبل به عنوان ماشین پاسخ گو از آن یاد کرده اند بکار گرفته می شود. از طرف دیگر استفاده تشخیصی کنترل که همان کنترل تشخیصی بعد از تولید محصول می باشد، در گیر استفاده کنترل در بررسی و مشاهده محصولات خروجی سازمان به صورت دائم برای تصحیح انحرافات از استاندارد های موجود می باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷).

در استفاده تشخیصی از سیستم کنترل مدیریت، گزارش مدیران ارشد و سطح بالا با شدت کمتری افراد را درگیر عملیات بودجه ای می نماید و فقط به صورت چشمگیر درگیر یک اصول استثنایی می باشند. در این حالت نیروی انسانی بر دیگران تکیه می کنند تا از موارد ویژه که نیازمند توجه آنان است آگاهی یابند در نتیجه کمترین تعامل در بین مدیران ارشد و مدیران اجرایی و زیردستانشان وجود دارد. می توان یکی از علل جلب توجه مدیران به غیر ضروری بودن فعالیت های بودجه توسط اعضای سازمان و ناکارآمدی بودن آنها را در صورت محاسبه عملکرد به صورت مستمر و مقایسه آنها با بودجه را به استفاده تشخیصی از بودجه ارتباط داد. با مطالعه رابطه میان ریسک استراتژیک و سیستم های کنترلی از جمله تشخیصی و تعاملی شاهد روابط نزدیک و مکمل آنها نیز می شویم (حجازی و رامشه، ۱۳۹۲).

فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر مانند ایجاد معیارهای سنجش، کارت امتیازی متوازن در نقش ابزار هایی کار می کنند که دستیابی به اهداف از پیش تعیین شده را امکان پذیر می سازند. بر همین اساس، چون رویکرد تشخیصی بر روی استفاده از سیستم های حسابداری مدیریت به عنوان یک مکانیزم بازخورد جهت ایجاد محدودیت ها و تسهیل انطباق (هنری، ۲۰۰۶؛ تریو و

همکاران، ۲۰۰۹) تاکید دارد، فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر در شرکتهایی که از سیستم های حسابداری مدیریت به شکل تشخیصی استفاده می کنند مورد استفاده قرار می گیرد. به همین شکل، با در نظر داشتن اینکه استفاده تشخیصی از سیستم های حسابداری مدیریت مرتبط با نظارت بر عملکرد کارمندان و یا بخش ها می باشد، فعالیت های حسابداری مدیریتی معاصر برای سازمان ها اطلاعاتی را فراهم می کند که این نظارت ها را تسهیل کنند. ارتباط بین میزان قبول و موفقیت فعالیت های حسابداری مدیریتی نوین را همچنین می توان به واسطه ادبیات به کارگیری سیستم توصیف نمود (پیرس و برون، ۲۰۰۶). همچنین، ادبیات سیستم اطلاعات نشان دهنده ی این است که میزان مقبولیت سیستم ها بر روی موفقیت سیستم های بین سازمانی اثر دارد. بر اساس چارچوب مطرح شده، برای دست یابی به اهداف پژوهش حاضر، فرضیه های زیر طراحی و مورد آزمون قرار گرفته اند:

**فرضیه اول:** استفاده تعاملی از سیستم های کنترل مدیریت رابطه مثبت و معنادار با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین دارد.

**فرضیه دوم:** رویکرد تشخیصی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت رابطه مثبت و معنادار با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین دارد.

**فرضیه سوم:** میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین رابطه مثبت و معنادار با موفقیت آنها دارد.

### ۲- پیشینه تجربی پژوهش

حاجیه و سرخانی گنجی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت، به بررسی اثر میانجی روش های حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیان گر این است که بین طراحی سیستم هزینه و استفاده از روش های حسابداری مدیریت رابطه مثبت معناداری وجود دارد. همچنین روش های حسابداری مدیریت نقش میانجی بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد دارند. غفاری و خوزین (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر متن مبتنی بر نگاره های مفهومی در یادگیری حسابداری مدیریت پرداختند. مساله اصلی این پژوهش یافتن راه حلی برای یادگیری موثر و درازمدت مفاهیم حسابداری مدیریت بود. یافته های پژوهش نشان داد که میانگین نمره دانشجویان حسابداری آموزش دیده با استفاده از کتاب مبتنی بر نگاره های مفهومی از نمرات دانشجویان مطالعه کرده از روی کتاب های مبتنی بر متن بیشتر است. از آنجائیکه نگاره های مفهومی به یادگیری معنی وار مفاهیم پیچیده کمک می کنند به

استادان و دانشجویان پیشنهاد می شود از این شیوه یادگیری و آموزش به صورت گسترده تری استفاده نمایند. گرکز و بیگری (۱۳۹۶)، پژوهشی را با عنوان بررسی رابطه بودجه تعاملی و بودجه تشخیصی با اثر بخشی تیم و نقش اثر جمعی ادراک شده انجام دادند. این پژوهش به بررسی رابطه روش های استفاده از بودجه بر انگیزش و اثر بخشی در سطوح مختلف تیم ها می پردازد. تجزیه و تحلیل نتایج، نشانگر تاثیر مستقیم و معنا دار استفاده تعاملی از بودجه بر اثر بخشی تیم می باشد. همچنین این رابطه توسط متغیر اثر جمعی ادراک شده به صورت ضمنی تعدیل می شود. در مورد تاثیر بودجه تشخیصی بر اثر بخشی تیم، وجود رابطه معنی دار که عامل اثر بخشی، خلاقیت و نوآوری باشد یافت نشد.

دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۵)، پژوهشی را با عنوان بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی انجام دادند. هدف این تحقیق بررسی رابطه بین ابزارهای نوین حسابداری مدیریت و معیار اقتصادی ارزش افزوده اقتصادی بود. نتایج نشان می دهد که اثر بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت بر شاخص ارزش افزوده اقتصادی مثبت می باشد. از این رو می توان گفت بکارگیری ابزارهای حسابداری مبتنی بر ارزش توانسته باعث بهبود عملکرد شرکت از بعد شاخص ارزش افزوده اقتصادی شود. اشرف گنجوئی و نایب زاده (۱۳۹۲)، پژوهشی را با عنوان بررسی تاثیر تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمانی شرکت های تولیدی انجام دادند. نتایج حاصل از تحلیل داده های تحقیق بیانگر این است که گرایش استراتژیک بر روی قابلیت های سازمانی تاثیر معنی داری دارد و از طریق قابلیت های سازمانی و تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت بر روی عملکرد سازمانی نیز تاثیر می گذارد. همت فر و همکاران (۱۳۸۹)، پژوهشی را با عنوان تکنیک های نوین حسابداری مدیریت ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، انجام دادند. به اعتقاد آن ها تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت مدیران را در رسیدن به هدف هایی همچون کاهش هزینه ها، افزایش کیفیت و تخصیص بهینه منابع یاری رسانده و موجبات باقی ماندن آنها را در فضای رقابتی و تجارتي فراهم می نماید.

هیبل (۲۰۱۸)، پژوهشی را با عنوان علم "حسابداری مدیریت" به عنوان یک منبع سیاسی برای توانمند سازی موسسات دولتی نهادینه شده انجام داد. این تحقیق نشان می دهد که حسابداری مدیریت ممکن است در تقابل با عوامل دیگر در توانمند سازی ادارات دولتی نهادینه شده باشد. در نهایت، یافته های بررسی نشان می دهد که حسابداری مدیریت نه تنها ممکن است یک منبع مهم در قانونمند سازی تغییرات نهادی به وقوع پیوسته باشد، بلکه در شناسایی نیاز به تغییر، به دست آوردن حمایت دیگران برای تغییر و اجرای تغییر نیز مهم است. بار نیلسون و



همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی که در یکی از بیمارستانها انجام دادند، با استفاده از مدل TDABC به عنوان یکی از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت، به این نتیجه رسیدند که هزینه های درمان و هزینه های پرسنلی، بیشترین هزینه را در بین هزینه های کل بیمارستان به خود اختصاص می دهند. یافته های آنها نشان داد که مدل های سنتی توان چنین ارزیابی را ندارند، در نتیجه بایستی در سیاست دریافت ها برای درمان های مختلف، تجدید نظر به عمل آید.

یویار و کوزی (۲۰۱۶)، پژوهشی با عنوان آیا حسابداری مدیریت، نقش میانجی در رابطه ی بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت دارد؟ را انجام دادند. نتایج به دست آمده نشان داد که طراحی سیستم هزینه به تنهایی بر روی عملکرد شرکت اثر ندارد. بلکه این کار را به کمک فعالیت های حسابداری مدیریت انجام می دهد. در نتیجه، این مطالعه نشان می دهد که هزینه های بالای پیش آمده برای برپایی یک سیستم هزینه کارآمد ممکن است قابل توجه باشد اگر داده های به دست آمده از فیلتر ابزار تصمیم گیری متعددی عبور کرده باشد. راجا و همکاران (۲۰۱۰)، پژوهشی را با عنوان نگاهی جدید به حسابداری مدیریت انجام دادند. مقاله حاضر با استفاده از آخرین فناوری اطلاعات و تکنولوژیهای تولید، حسابداری مدیریت سنتی را با شیوه جدید حسابداری مدیریت مقایسه می کند. تحقیق حاضر توسعه حسابداری مدیریت فعال و جدید را روشن می کند که به بخشی از تیم مدیریت با فرایند تجاری تبدیل شده است. نقش ها و انتظارات آتی از این حسابداران در اقتصاد جهانی رقابتی در اینجا مورد بحث قرار گرفته است.

#### ۴- روش شناسی تحقیق

##### نوع روش

روش مورد استفاده در این تحقیق طرحهای اکتشافی است. پژوهش حاضر، بر اساس هدف یک پژوهش بنیادی است و از سوی دیگر با توجه به اینکه در این پژوهش از روشهای مطالعه کتابخانه‌ای و نیز روشهای میدانی نظیر مصاحبه و پرسشنامه استفاده شده است، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش پیمایشی-مقطعی است. در نهایت باید اشاره کرد این مطالعه براساس دو رویکرد کمی و کیفی انجام خواهد شد. در بخش نخست براساس مطالعات کتابخانه‌ای و سپس مصاحبه‌های تخصصی به شناسایی شاخص‌های رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت ورزیده خواهد شد. پس از مرحله تحلیل کیفی به توزیع پرسشنامه و گردآوری داده‌ها از خبرگان در حیطه مدیریت مالی و حسابداری صنعتی و صاحب‌نظران رشته حسابداری پرداخته می‌شود و پژوهش وارد فاز کیفی می‌شود. بنابراین از این منظر مطالعه حاضر یک پژوهش آمیخته می‌باشد. در نظریه بنیادی واحد

تحلیل فرد است که در این جا خبرگان دانشگاه آزاد کرمان مد نظر هستند که با موضوع پژوهش در ارتباط هستند.

### جامعه و نمونه

واحد نمونه گیری بافت تجربه ای است و اندازه نمونه بین ۵ تا ۱۵ نفر است. جامعه آماری در پژوهش حاضر کلیه خبرگان و کارشناسان مالی و رؤسای حسابداری صنعتی در شرکت های دولتی ایران می باشند. در این مطالعه از دیدگاه ۱۵ نفر از کارشناسان مالی و رؤسای حسابداری صنعتی در شرکت های دولتی ایران استفاده شده است و در بخش کمی کارکنان شرکت های دولتی ایران هستند که حدوداً ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه در دسترس در نظر گرفته شدند.

### جمع آوری داده ها

روش های گردآوری اطلاعات در این پژوهش به دو دسته کتابخانه ای و میدانی تقسیم می شود. در خصوص جمع آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش از روش های کتابخانه ای و جهت گردآوری اطلاعات برای تایید یا رد فرضیه های پژوهش از روش میدانی استفاده شده است. در این پژوهش برای گردآوری داده های پژوهش از مصاحبه<sup>۱۴</sup> و ابزار پرسشنامه<sup>۱۵</sup> استفاده گردیده است. به منظور آشنایی و کسب آگاهی و شناخت از بررسی ارتباط بین رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین و تاثیر آن بر موفقیت این فعالیت ها در شرکت های دولتی ایران و همچنین هماهنگی بیشتر و تشخیص متغیرهای پژوهش با تعدادی از مدیران و کارشناسان مالی مصاحبه هایی انجام شده است. در این روش نتایج قابل قبول و تاثیرگذاری در جهت شناخت مولفه ها حاصل گردید. در فاز تحقیق کمی از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده ها استفاده شده است. پرسشنامه شماره ۱، پرسشنامه دلفی فازی برای شناسایی و غربال شاخص ها شناسایی شده است. پرسشنامه شماره ۲ در مرحله مدل ساختاری تفسیری و پرسشنامه مرحله ۳ مرتبط با تکنیک معادلات ساختاری است.

### روایی و پایایی

در این مطالعه تکنیک اصلی برای برقراری قابلیت اطمینان و قابلیت تایید از طریق رسیدگی فرآیندها و یافته های تحقیق بوده است. قابلیت اطمینان بوسیله ی بررسی کردن ثبات فرایندهای مطالعه و قابلیت تایید توسط سنجیدن انسجام داخلی و درونی ماحصل تحقیق، یعنی، داده ها، یافته ها، تفاسیر و پیشنهادها صورت می گیرد. عناصری که می تواند در این رسیدگی ها مورد

استفاده قرار گیرد شامل داده‌های خام، یادداشتهای دامنه، نکته‌های تئوری، راهنمای رمز گذاری، نکات فرآیند و غیره می باشد. فرآیند رسیدگی براساس ۵ مرحله انجام شده است: پیش ثبت کردن، تعیین توانایی رسیدگی، توافق رسمی، اعتماد پذیری (قابلیت اطمینان و تایید) و مذاکرات. در پرسشنامه خبره که مبتنی بر مقایسه زوجی تمامی عناصر با یکدیگر است احتمال اینکه یک متغیر در نظر گرفته نشود صفر است. بنابراین چون تمامی معیارها در این سنجش مورد توجه قرار گرفته است و طراح قادر به جهت گیری خاصی در طراحی سوالات نمی باشد بنابراین پرسشنامه‌های مبتنی بر مقایسه زوجی فی نفسه از روائی برخوردار هستند به دلیل اینکه در پرسشنامه تمامی عوامل مدل در نظر گرفته شده و با یکدیگر مقایسه می‌گردند لذا تمام احتمالات مرتبط با در نظر نگرفتن یک متغیر از بین خواهد رفت. از طرفی چون پرسشنامه تمامی معیارها را به صورت دو به دو مقایسه و سنجش می‌کند لذا حداکثر سوالات ممکن با ساختاری مطلوب از مخاطب پرسیده می‌شود و چون تمامی معیارها در این سنجش مورد توجه قرار گرفته است و طراح قادر به جهت گیری خاصی در طراحی سوالات نمی باشد نیازی به سنجش پایایی وجود نخواهد داشت (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳).

### تحلیل داده ها

پژوهش حاضر براساس طی چند مرحله و با استفاده از تکنیک‌های متعددی صورت گرفته است. در این پژوهش، از تکنیک دلفی، تحلیل سلسله مراتبی و مدل سازی ساختاری تفسیری برای شناسایی و طراحی الگوی روابط شاخص‌ها استفاده شده است. روش‌های تجزیه و تحلیل داده در دو مطالعه متفاوت می باشد. در مطالعه اول روش تجزیه و تحلیل داده‌ها پس از جمع آوری اطلاعات از تحلیل محتوا در پی تحلیل و تفسیر نتایج و پیاده سازی مدل کیفی تلاش خواهد شد. در مطالعه دوم که روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است از روش مدلسازی ساختاری-تفسیری استفاده خواهد شد.

تحلیل داده‌های کیفی در این مطالعه با روش تحلیل تم انجام شده است. برای تحلیل محتوای کیفی از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شده است. در فاز اول این مطالعه با استفاده از تکنیک دلفی اقدام به پالایش، ترکیب و شناسایی معیارهای اصلی انتخاب روش اجرای پروژه استفاده گردیده است. پزل مورد نظر براساس ترکیبی از خبرگان با تخصص‌های گوناگون تعیین گردید و از نمونه‌ای به حجم ۱۲ نفر استفاده شده است. در این پژوهش، از تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری برای شناسایی و طراحی الگوی روابط شاخص‌ها استفاده شده است. جهت انجام محاسبات از محیط نرم افزار اکسل استفاده شده است. در پژوهش حاضر از روشهای مدل سازی معادلات ساختاری یعنی

روش کمترین مجذورات جزئی (PLS) برای آزمون الگوی اندازه گیری و فرضیه های پژوهش استفاده شد.

## ۵- یافته ها

### ۵-۱- انتخاب روش ترکیب و تحلیل یافته های مطالعات

با انتخاب روش فراترکیب و از آنجا که هدف این روش، تجزیه یافته های هر یک از مطالعات، کشف نکات اساسی در آنها و ترکیب نتایج به یک جایگزین کلی تر است، در آغاز امر به منظور تجزیه یافته های هر مطالعه و کشف نکات اساسی با روش کدگذاری باز پیشنهاد شده توسط ساندوسکی و بروسو (۲۰۰۶)، ابتدا تمام نکات و عوامل کلیدی استخراج شده از مستندات به عنوان کد در نظر گرفته شده سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از کدها، آنها با یکدیگر مقایسه شده و در یک مقوله مشابه با در نظر گرفتن وجه اشتراکشان از نظر محقق، جمع و دسته بندی شده اند. در مرحله بعد پس از مرور چندبارۀ مطالعات و شناسایی درست مفاهیم و ارتباط بین آنها به منظور ترکیب نتایج، با استفاده از روش کدگذاری محوری و با برقراری پیوند بین مقوله ها و استراتژیها، اطلاعات به شیوه جدیدی با یکدیگر ارتباط داده خواهند شد. نهایتاً پس از بررسی مطالعات از جنبه های مختلف و تعیین ارتباط بین مقوله ها و استراتژیها، مرحله کدگذاری محوری به پایان رسیده تا در گام نهایی تحلیل، کدگذاری انتخابی و خلق مدل نهایی پیشنهادی انجام شود. بنابر نظر کریسول (۲۰۰۵) مدل نهایی می تواند در قالب نمودار ارائه شود.

جدول ۱- مقوله بندی کدهای شناسایی شده

مفاهیم و کدهای شناسایی شده	مقوله کلی	مأخذ
شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی	میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین و	L3, L4, L5, L6, L8, L9, L10, L11, L12, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13
جلسه های رودرو بین مدیران ارشد و عملیاتی		L3, L4, L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12, L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12,
ارزیابی تعاملات مدیران		L1, L2, L3, L4, L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12, L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12, P13,

مفاهیم و کدهای شناسایی شده	مقوله کلی	مأخذ
تولید کننده اطلاعات شکل دهنده اهداف مهم		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12
پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج		L1, L3, L4,L5, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, , L16, L17, L18, L19, L20, P1, P2, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P11, P12, P13,
برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک		L2, L3, L4,L5, L7, L8, L9, L10, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13,
بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها		L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L20, L21, P1, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, , P12, P13,
مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)		L1, L2, L3, L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L14, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P7, P9, P10, P11, P12, P13,
بهبابی بر مبنای فعالیت (ABC)		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L11, L12,L13, L14, L15, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P11, P12
کارت امتیازی متوازن (BSC)		L1, L2, L3, L4,L5, L6, L7, L8, L9, L10, L11, L12,L13, L15, L16, L17, L18, L19, L20, L21, P1, P2, P3, P4, P5, P6, P7, P8, P9, P10, P12, P13,
مدیریت کیفیت جامع (TQM)		L13, P6, P11, P12
مدیریت کیفیت جامع (TQM)		L10, L17, L19, L20, L21
مدیریت استراتژیک بها (SCM)		L6, L13, L19, L20, L21, P11
تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA)		L15, P4,
الگو برداری (Benchmarking)		P12
کلاس های آموزش های ضمن خدمت		L6, L14, L16, L17, L19, L20, P1, P5, P7, P8,
مدیریت ارتباطات		L2, L8, L9, L14, L17, L20, P10,

منبع: یافته های پژوهشگر

## ۲-۵- غربالگری شاخص های پژوهش (دلفی فازی)

براساس تحلیل فراترکیب متون مرتبط انجام شده در نهایت ۱۷ شاخص شناسایی شد. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص های شناسایی شده و انتخاب شاخص های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. برای سنجش اهمیت شاخص ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگر چه افراد خبره از شایستگی ها و توانایی های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده

می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است. براساس نتایج مندرج در جدول ۲ مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد.

جدول ۲- فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

شاخص‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
گویه ۱	۰,۷۷۸	۰,۷۹۵	۰,۰۱۷	توافق
گویه ۲	۰,۷۳۸	۰,۸۰۶	۰,۰۶۹	توافق
گویه ۳	۰,۷۴۱	۰,۷۹۰	۰,۰۴۹	توافق
گویه ۴	۰,۷۷۷	۰,۸۵۳	۰,۰۷۶	توافق
گویه ۵	۰,۸۱۳	۰,۸۵۲	۰,۰۴۰	توافق
گویه ۶	۰,۸۰۳	۰,۸۰۸	۰,۰۰۵	توافق
گویه ۷	۰,۹۲۸	۰,۹۰۸	۰,۰۲۱	توافق
گویه ۸	۰,۸۹۰	۰,۸۹۰	۰,۰۰۰	توافق
گویه ۹	۰,۷۴۱	۰,۷۹۰	۰,۰۴۹	توافق
گویه ۱۰	۰,۹۱۸	۰,۸۹۴	۰,۰۲۴	توافق
گویه ۱۱	۰,۷۳۱	۰,۸۱۷	۰,۰۸۵	توافق
گویه ۱۲	۰,۸۶۶	۰,۸۴۹	۰,۰۱۷	توافق
گویه ۱۳	۰,۷۰۸	۰,۷۵۴	۰,۰۴۷	توافق
گویه ۱۵	۰,۹۳۲	۰,۸۹۷	۰,۰۳۵	توافق
گویه ۱۴	۰,۷۴۱	۰,۷۹۰	۰,۰۴۹	توافق
گویه ۱۶	۰,۸۴۷	۰,۸۳۰	۰,۰۱۷	توافق
گویه ۱۷	۰,۸۲۷	۰,۷۹۹	۰,۰۲۸	توافق

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۳-۵- مدل ساختاری تفسیری

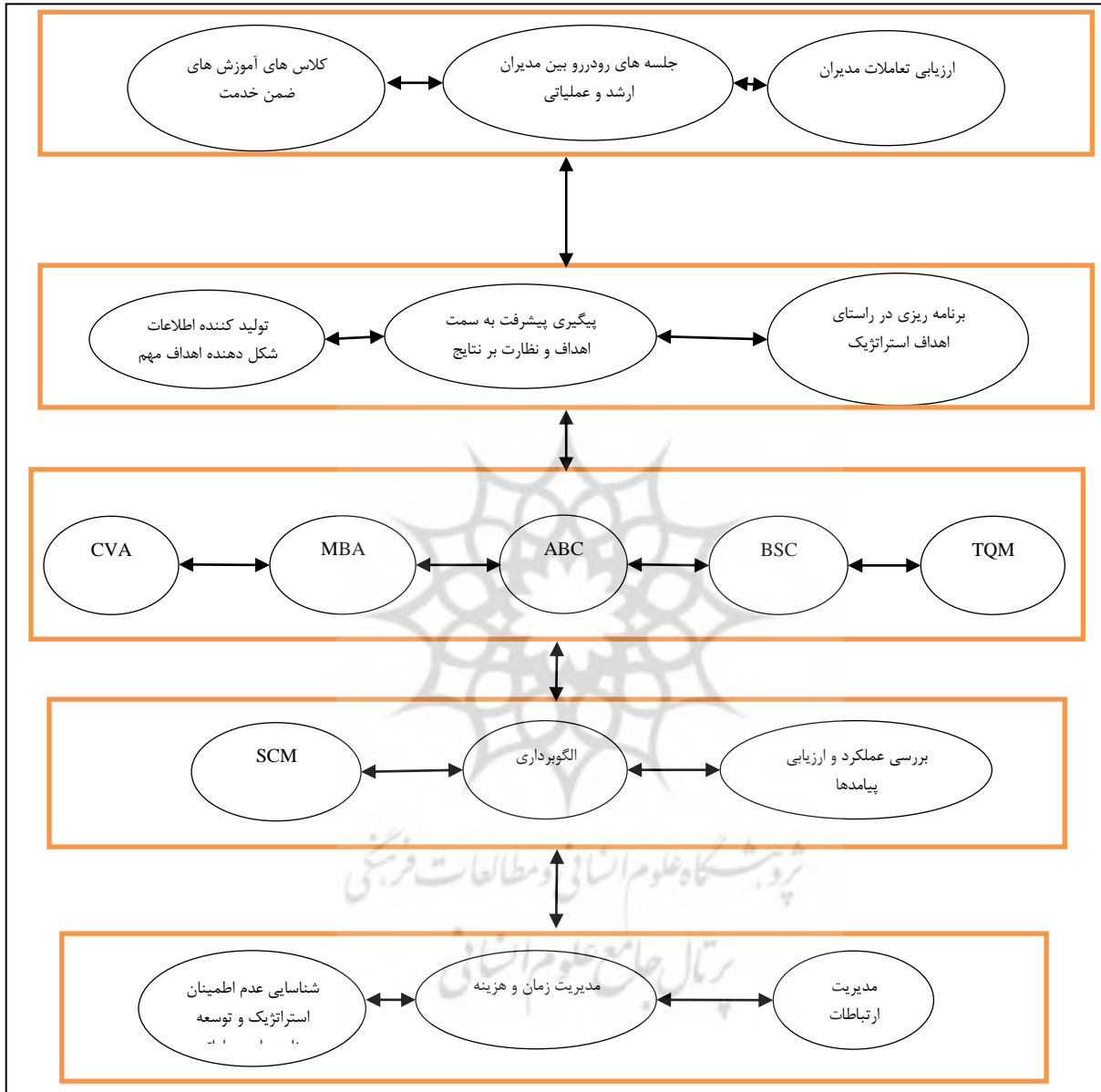
فاز اول در این تحقیق استفاده از مدل ساختاری تفسیری<sup>۱۶</sup> (ISM) می باشد. این روش به طبقه بندی عوامل و شناسایی روابط بین معیارها می‌پردازد.

جدول ۳- نماد گذاری عوامل

نماد	عوامل
C1	کلاس های آموزش های ضمن خدمت
C2	جلسه های رودرو بین مدیران ارشد و عملیاتی
C3	ارزیابی تعاملات مدیران
C4	تولید کننده اطلاعات شکل دهنده اهداف مهم
C5	پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج
C6	برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک
C7	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA)
C8	مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)
C9	بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC)
C10	کارت امتیازی متوازن (BSC)
C11	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
C12	مدیریت استراتژیک بها (SCM)
C13	الگو برداری (Benchmarking)
C14	بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها
C15	شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی
C16	مدیریت زمان و هزینه
C17	مدیریت ارتباطات

منبع: یافته های پژوهشگر

با مشخص شدن سطح عوامل، می توان مدل ساختاری تفسیری آنها را رسم نمود. به این منظور نخست با توجه به ماتریس دسترسی نهایی، طراحی شده و سپس با حذف روابط گذار، مدل نهایی به دست می آید. مدل اولیه در اختیار خبرگان قرار گرفته و با اعمال نظر آنها اصلاح شده است:



شکل ۱- مدل ساختاری تفسیری

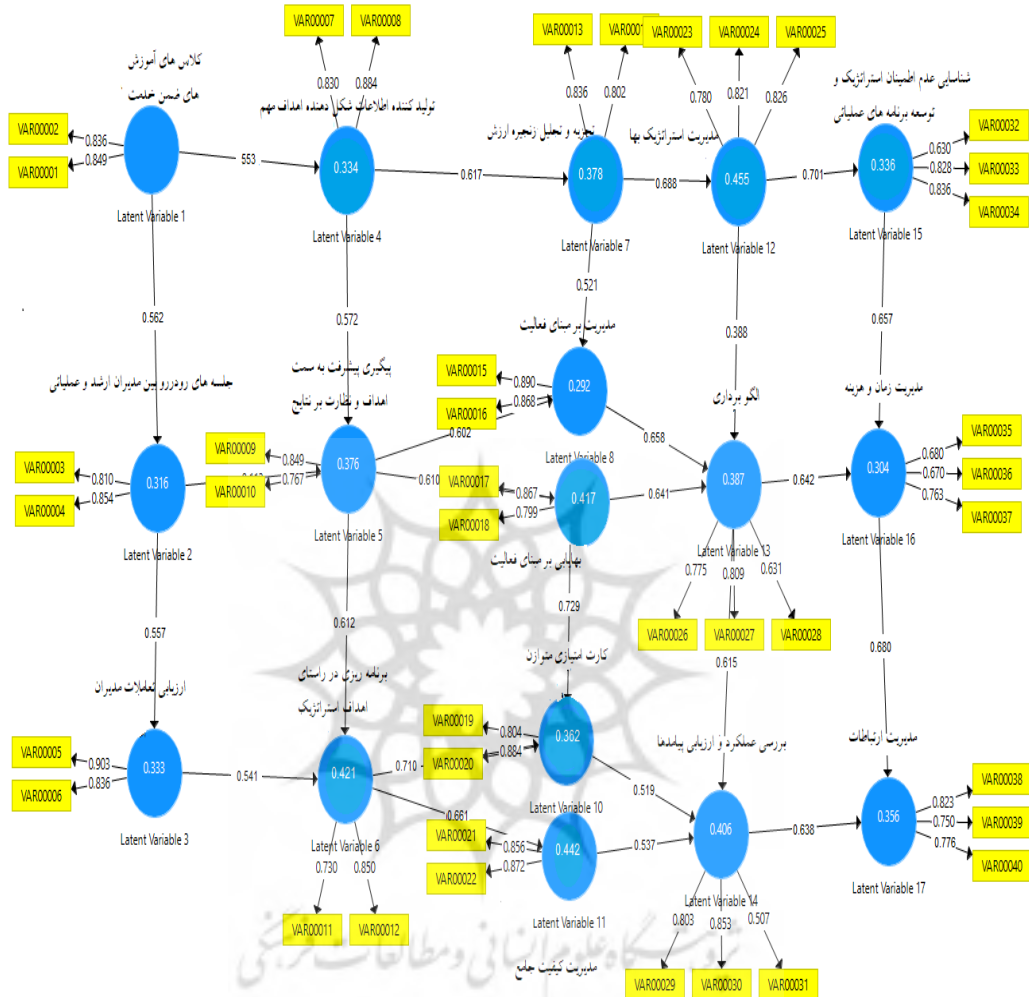
منبع: یافته های پژوهشگر



#### ۴-۵- آزمون مدل پژوهش با رویکرد تکنیک حداقل مربعات جزئی

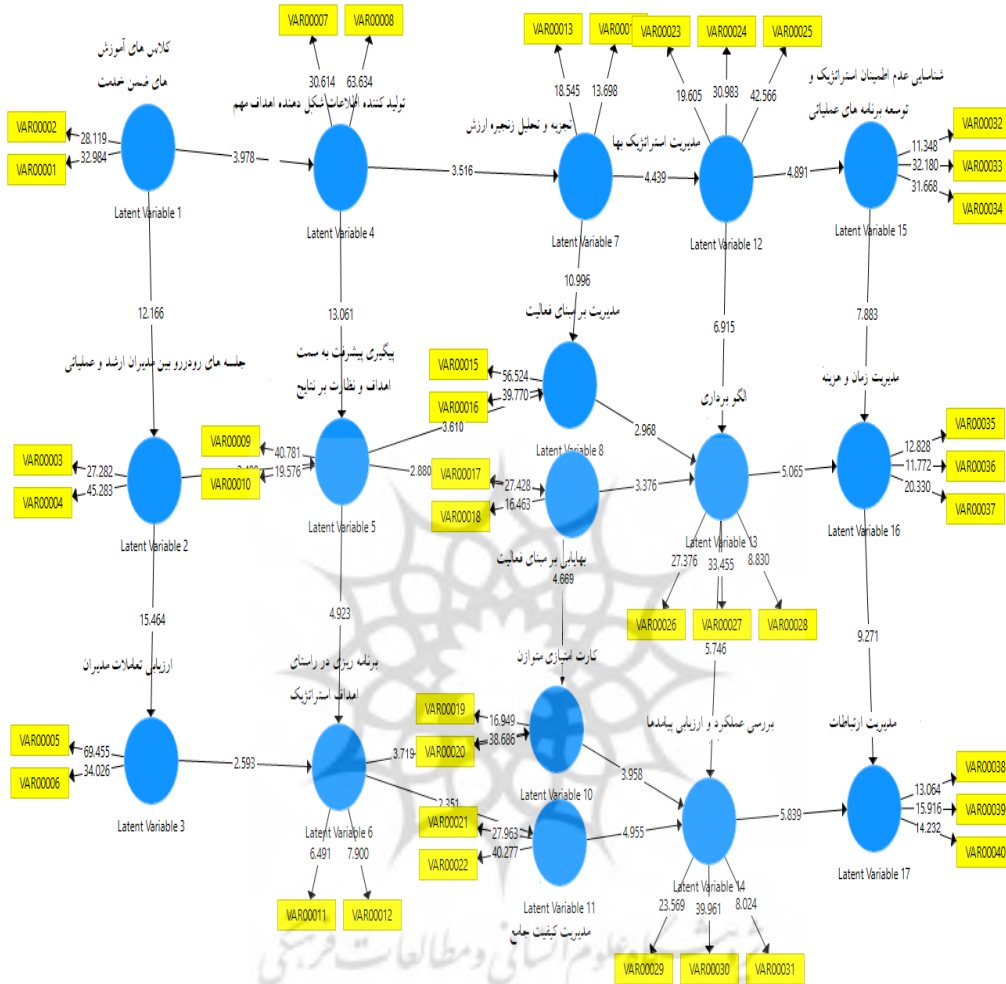
در پژوهش حاضر از روشهای مدل سازی معادلات ساختاری یعنی روش کمترین مجزورات جزئی (PLS) برای آزمون الگوی اندازه گیری و فرضیه های پژوهش استفاده شد. رابطه متغیرهای مورد بررسی در هر یک از فرضیه های تحقیق براساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است. در مدل کلی تحقیق که در شکل ترسیم شده است مدل اندازه گیری (رابطه هر یک از متغیرهای قابل مشاهده به متغیر پنهان) و مدل مسیر (روابط متغیرهای پنهان با یکدیگر) محاسبه شده است. برای سنجش معناداری روابط نیز آماره  $t$  با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است که در شکل ۲، بارعاملی متغیرهای تحقیق ارائه شده است. در این مدل که خروجی نرم افزار Smart PLS است خلاصه نتایج مربوط به بار عاملی استاندارد روابط متغیرهای تحقیق ارائه شده است. آزمون فرضیه های تحقیق براساس روابط هر یک از متغیرها به تفکیک نیز ارائه شده است.





شکل ۲- بار عاملی مدل کلی پژوهش

منبع: یافته های پژوهشگر



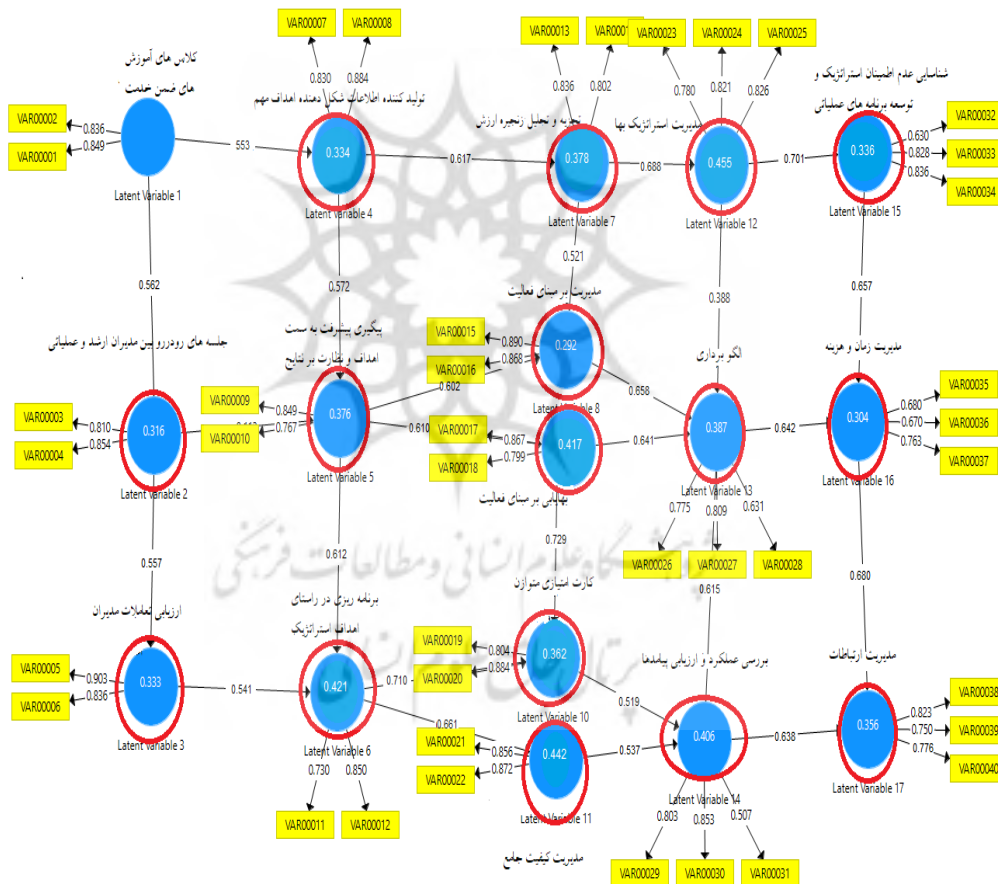
شکل ۳- مقدار آماره تی تکنیک بوت استرپینگ مدل کلی پژوهش

منبع: یافته های پژوهشگر

اگر آزمون تناسب نشان دهند که مدل به طور کافی متناسب با داده‌ها است. در این مرحله بر روی عوامل مشخص شده (پارامترهای مدل) مدل متناسب شده تمرکز می‌شود. در این مرحله، معناداری پارامترها و همچنین نمایش آن‌ها مستلزم تخمین‌های استاندارد شده‌ای است. به همین دلیل در این مرحله تخمین‌های غیراستاندارد را که عمدتاً به مقیاس خود وابسته هستند را به تخمین‌های استاندارد شده‌ای که وابسته به مقیاس خود نیستند؛ تبدیل کرده و این تا حدودی برازش و

پارامترهای مدل را تحت تأثیر قرار می دهد. این مرحله از مدل معادلات ساختاری دقیقاً شبیه استاندارد کردن ضرایب رگرسیون در آمار است.

معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه گیری و بخش ساختاری مدل سازی معادلات ساختاری به کار می رود و نشان از تأثیر ی دارد که یک متغیر برون زا بر یک متغیر درون زا می گذارد. نکته ی حیاتی در اینجا این است که  $R^2$  تنها برای سازه های درون زا ( وابسته ) مدل محاسبه می گردد و در مورد سازه های برون زا مقدار این معیار صفر است. هر چه قدر مقدار  $R^2$  مربوط به سازه های درون زا یک مدل بیشتر باشد نشان از برازش بهتر مدل است. چین<sup>۱۷</sup> ۱۹۹۸ سه مقدار ۰/۶۷ - ۰/۳۳ و ۰/۱۹ را به عنوان ضعیف، متوسط، قوی بودن مدل را تعیین می کنند.



شکل ۴- مقدار  $R^2$

منبع: یافته های پژوهشگر

مقدار  $R^2$  برای سازه های مدل ۰/۳۶۹ در شکل مشخص شده است. با توجه به سه مقدار ملاک مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می سازد. معیار نیکویی برازش (GOF) <sup>۱۸</sup> مربوط به بخش کلی مدل های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش خود برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. وتزلس و همکاران <sup>۱۹</sup> (۲۰۰۹)، سه مقدار ۰/۱، ۰/۲۵، ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نموده اند. مقدار این معیار در پژوهش حاضر معادل ۵۳٪ محاسبه شده است.

#### ۱-۴-۵- تحلیل مسیر مدل معادلات ساختاری

در این قسمت براساس نتایج حاصل شده از محاسبه کمترین مربعات جزئی براساس بارعاملی و بوت استرپینگ، فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار گرفته اند:

جدول ۴- بررسی تحلیل مسیر مدل معادلات ساختاری

آماره t	ضریب مسیر	تأثیر	
		متغیر وابسته	متغیر مستقل
۱۲/۱۶۶	۰/۵۶۲	جلسه های رودررو بین مدیران ارشد و عملیاتی	کلاس های آموزش های ضمن خدمت
۳/۹۷۸	۰/۵۵۳	تولید کننده اطلاعات شکل دهنده اهداف مهم	
۱۵/۴۶۴	۰/۵۵۷	شرایط خانوادگی	جلسه های رودررو بین مدیران ارشد و عملیاتی
۹/۱۸۷	۰/۴۴۷	پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج	
۲/۵۹۳	۰/۵۴۱	برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک	ارزیابی تعاملات مدیران
۱۳/۰۶۱	۰/۵۷۲	پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج	تولید کننده اطلاعات شکل دهنده اهداف مهم
۳/۵۱۶	۰/۶۱۷	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA)	
۴/۹۲۳	۰/۶۱۲	برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک	پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج
۳/۶۱۰	۰/۶۰۲	مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)	
۲/۸۸۰	۰/۶۱۰	بهبابی بر مبنای فعالیت (ABC)	برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک
۳/۷۱۹	۰/۷۱۰	کارت امتیازی متوازن (BSC)	
۲/۳۵۱	۰/۶۶۱	مدیریت کیفیت جامع (TQM)	

آماره t	ضریب مسیر	تأثیر	
		متغیر وابسته	متغیر مستقل
۱۰/۹۹۶	۰/۵۲۱	مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA)
۴/۴۳۹	۰/۶۸۸	مدیریت استراتژیک بها (SCM)	
۲/۶۹۸	۰/۶۵۸	الگو برداری (Benchmarking)	مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA)
۳/۳۷۶	۰/۷۲۹	الگو برداری (Benchmarking)	بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC)
۴/۶۶۹	۰/۶۴۱	کارت امتیازی متوازن (BSC)	
۳/۹۵۸	۰/۵۱۹	بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها	کارت امتیازی متوازن (BSC)
۴/۹۵۵	۰/۵۳۷	بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها	مدیریت کیفیت جامع (TQM)
۶/۹۱۵	۰/۷۰۱	شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی	مدیریت استراتژیک بها (SCM)
۴/۸۹۱	۰/۳۸۸	الگو برداری (Benchmarking)	
۵/۷۴۶	۰/۶۱۵	بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها	الگو برداری (Benchmarking)
۵/۰۶۵	۰/۶۴۲	مدیریت زمان و هزینه	
۵/۸۳۹	۰/۶۳۸	مدیریت ارتباطات	بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها
۷/۸۸۳	۰/۶۵۷	مدیریت زمان و هزینه	شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی
۹/۲۷۱	۰/۶۸۰	مدیریت ارتباطات	مدیریت زمان و هزینه

منبع: یافته های پژوهشگر

براساس نتایج به دست آمده در شکل های ۲ و ۳، ضریب مسیر متغیرها در جدول ۴ نشان داده شده است، همان طور که مشاهده می شود تمامی ضریب مسیرهای به دست آمده بالاتر ۰/۵ به دست آمده اند و همچنین آماره تی مرتبط با هر ضریب مسیر بزرگتر از ۱/۹۶ به دست آمده است. بنابراین تمامی روابط فرض شده در مدل مورد تأیید قرار می گیرد.

## بحث و نتیجه گیری

در قسمت کیفی عوامل موثر بر سیستم های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین و عوامل موثر بر آن شناسایی شدند. در نهایت ۱۷ معیار مشخص شدند. شناسایی عدم اطمینان استراتژیک و توسعه برنامه های عملیاتی، جلسه های رودررو بین مدیران ارشد و عملیاتی، ارزیابی تعاملات مدیران، تولید کننده اطلاعات شکل دهنده اهداف مهم، پیگیری پیشرفت به سمت اهداف و نظارت بر نتایج، برنامه ریزی در راستای اهداف استراتژیک، بررسی عملکرد و ارزیابی پیامدها، مدیریت بر مبنای فعالیت (MBA) (آستایان و همکاران، ۲۰۲۰)، بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC) (رملی و همکاران، ۲۰۱۳)، کارت امتیازی متوازن (BSC) (سوسکا، ۲۰۱۴)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) (بدفرد و همکاران، ۲۰۱۵)، مدیریت کیفیت جامع (TQM) (آرجالیاس و همکاران، ۲۰۱۳)، مدیریت استراتژیک بها (SCM) (نورالدین و همکاران، ۲۰۱۷)، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش (CVA) (نیمآگادا و همکاران، ۲۰۱۹)، الگو برداری (Benchmarking) (مکیناتی و همکاران، ۲۰۱۴)، کلاس های آموزش های ضمن خدمت (انصاری و همکاران، ۱۳۹۷) و مدیریت ارتباطات (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۹). افزایش روز افزون استفاده از ابزارهای مبتنی بر فناوری اطلاعات و ارتباطات و توسعه آن، تحولات شگرفی را در دنیای کسب و کار و به ویژه در حوزه حسابداری و مالی به وجود آورده است. این در حالی است که بالا رفتن نیاز شرکتها به افزایش سطح ارتباطات و اطلاعات و همچنین برخورداری از ابزارهای نوین اطلاعاتی و ارتباطی، سبب شده تا پیشرفت های مبتنی بر فن آوری با سرعت بیشتری ارائه گردد. از این رو به کارگیری این ابزارها و مدیریت بر منابع مالی به عنوان یکی از منابع مهم سازمانی، امکان دسترسی به منابع مالی پایدار با نوسانات کمتر را برای شرکت ها میسر می سازد. در دنیای رقابتی امروزه منابع انسانی یکی از عواملی است که می تواند برای سازمان ها مزیت رقابتی ایجاد کند موفقیت یا شکست هر سازمانی، تا حد زیادی بستگی به افراد آن سازمان دارد، و سازمان هایی می توانند به بقای خود ادامه دهند که با توجه به تغییرات دنیای کنونی، نقش قابل قبولی را در انعطاف پذیری با این تغییرات ایفا کنند. در این خصوص لازم به ذکر است که علت تمایز میان منابع انسانی و سایر منابع سازمانی، به این خاطر است که منابع انسانی یک سازمان، دارای قابلیت هایی نظیر یادگیری، تغییر پذیری، نوآوری و خلاقیت می باشند. با مدیریت صحیح، می توانند بقای طولانی مدت سازمان ها را تضمین کنند. اهمیت ایجاد یک سیستم حسابداری جدید و به دنبال آن مدیریت مؤثر منابع انسانی به این دلیل است که سالیانه سهم عظیمی از هزینه های هر سازمانی را هزینه های عملیاتی آن تشکیل می دهد که بخش قابل ملاحظه ای از آن به نیروی انسانی بر می گردد. بر خلاف عصر صنعتی که سازمان ها دارایی های فیزیکی خود را مورد توجه قرار می دهند، امروزه به اقتضای محیط و پیدایش

اقتصاد مبتنی بر دانش، سرمایه انسانی بخش قابل توجهی از ارزش سازمان را تشکیل می دهد و بر این اساس، باید به عنوان یک دارایی از ترازنامه نشان داده شود تا بر اساس تجزیه تحلیل های کمی حاصل از آن، تصمیمات مناسبی توسط مدیریت اتخاذ شود و اقدامات لازم صورت گیرد. در نهایت می توان گفت رعایت عوامل موثر در رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت های حسابداری مدیریت نوین می تواند مزایای زیر را برای سازمان به دنبال داشته باشد:

- ✓ افزایش پاسخگویی عمومی
- ✓ مدیریت برای عملکرد بهتر
- ✓ بهبود نحوه تخصیص منابع
- ✓ در برگرفتن کلیه سطوح مدیریت
- ✓ ارائه یک ابزار تشخیص ارزشمند
- ✓ کمک به توجیه بودجه
- ✓ مبنایی برای نظام مدیریت عملکرد گسترده
- ✓ فراهم سازی اهداف دو جانبه برای برنامه ها
- ✓ ایجاد امکان مقایسه در هزینه واحد
- ✓ حمایت از تصمیمات آگاهانه و ملموس

همچنین با توجه به نتایج به دست آمده، ۱۷ معیار شناسایی شده براساس نظر خبرگان مورد ارزیابی و تأیید قرار گرفتند.

مدیریت با رویکرد برنامه ریزی صحیح در راستای اهداف سازمانی و حسابداری با در نظر گرفتن روش های مناسب و به کارگیری افراد متخصص در زمینه مالی، در راستای تعالی سازمانی گام بر می دارند و با پیاده کردن سیستم مالی مناسب و ارزیابی مدیران سعی بر جلوگیری از به وجود آمدن بحران های مالی دارند. مدیریت به طور کلی در سازمان دارای دو وجه است: یک وجه که به «اهداف سازمانی» بر می گردد و دیگر وجهی که به «اهداف سازمان» منجر می شود. برنامه ریزی، سازماندهی، هماهنگی و کنترل، از وظایفی است که به طور مستقیم به اهداف سازمان منتهی می شوند و انگیزش و بسیج نیرو که افراد را در رسیدن به اهدافشان کمک می کند. به همین اعتبار، بهبود مدیریت یعنی، توجه کردن به وظایف مدیر در جهت رسیدن به اهداف سازمان. به تعبیری دیگر، رشد، بالندگی و توسعه شاخص ها و پارامترهایی که برای تحقق توسعه مدیریت مورد نیاز است، هرکدام زمینه ساز تعالی سازمان و تحقق اهداف تعیین شده است. به عبارت دیگر، ضمن اینکه معرفی مدل تعالی عملکرد می تواند در صدر برنامه های توسعه مدیریت قرار گیرد، می بایست



بر این باور بود که هر چه در برنامه‌ریزی برای توسعه اجزای سیستم، از مدیریت کوشا باشیم طبیعتاً به همان میزان دستیابی به تعالی سازمانی نیز محقق خواهد گشت. جمله بحران‌های کنونی موجب افزایش آگاهی درباره ارزش حسابداری و حسابداری حرفه‌ای و خدمات آنان شده است. به نظر رؤسای سازمان‌های حسابداری، نیاز به خدمات حسابداران حرفه‌ای درباره موضوعاتی که با بحران‌های مالی مرتبط است افزایش خواهد یافت و جامعه جهانیان بار امید زیادی به پشتیبانی و همکاری حرفه حسابداری برای غلبه بر بحران دارد. اکنون اهمیت نقش حرفه حسابداری در حفظ سیاست اقتصادی جهانی بیشتر درک می‌شود. با توسعه فناوری‌های نوین در صنایع و ایجاد تغییر و تحول در سیستم‌های تولید، سازمان‌ها چنان با پیچیدگی و تغییرات شدید رو به رو شده‌اند که مدیریت، به تنهایی نمی‌تواند نسبت به محیط خود در سازمان شناخت کافی داشته باشد. به همین دلیل، ضرورت دارد سیستمی به وجود آید که مدیریت را در امر شناسایی مساله، تعیین اهداف، تعریف راه‌حل‌های ممکن و ارزیابی و انتخاب راه حل بهینه و اجرای آن کمک کند که همین توجهی برای ارائه خدمات حسابداری مدیریت است.

براساس الگوی پیشنهادی، معیارهای شناسایی عدم اطمینان استراتژیک، مدیریت زمان و هزینه و مدیریت ارتباطات از اصلی‌ترین معیارهای الگوی رویکرد تعاملی و تشخیصی در استفاده از سیستم‌های کنترل مدیریت با میزان قبول فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین هستند. حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی بر تشخیص، اندازه‌گیری، تفسیر و کنترل فعالیت‌های سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه‌های سازمانی است. با کنترل مدیریت ارتباطات، مدیریت زمان و هزینه و همچنین شناسایی عدم اطمینان استراتژیک می‌تواند مهم‌ترین اهداف حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترلی را برآورده ساخت. در نهایت این مدل به روش‌های ارزیابی و بهبود مانند جلسه، تصمیم‌گیری و آموزش منتهی می‌شود. در گام‌های دوم و سوم این مدل تکنیک‌های کنترلی مناسب پیشنهاد شده است، استفاده و اجرای یک و یا تعدادی از این سیستم‌های کنترلی، میزان فعالیت‌های حسابداری مدیریت نوین را بهبود می‌بخشد.

تامین اطلاعات مورد نیاز در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی می‌تواند از مهم‌ترین پیامدهای این مدل باشد. همچنین کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی، انگیزش کارکنان و مدیران برای فعالیت در راستای سازمان و همچنین سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای سازمان، مدیران و سایر کارکنان سازمان از دیگر نتایج به کارگیری مدل پیشنهادی می‌باشد. بر اساس نتایج به دست آمده، مدل پیشنهادی به صورت مدل معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این قسمت نشان داده شده است که مدل پیشنهادی دارای برازندگی بوده و مورد تأیید از نظر کمی است. در نهایت می‌توان این گونه نتیجه گرفت که سازمانها جهت حفظ

مزیت رقابتی باید با تغییرات بوجود آمده چه از منابع خارجی از قبیل رقبا، مشتریان، دولت و تغییر قوانین و چه از منابع داخلی از قبیل کاهش هزینه و بهبود کیفیت؛ هماهنگ گردند. حسابداری مدیریت میتواند مدیران را در اتخاذ تصمیمات صحیح جهت پویایی محیط کسب و کار یاری نماید.

### پیشنهاد های مبتنی بر نتایج

بر اساس نتایج به دست آمده و تفاوت در میزان استفاده ی تشخیصی و تعاملی از بودجه با اثربخشی تیم های سازمانی پیشنهاد می شود:

- ۱) به منظور افزایش کارایی حسابداری مدیریت و سیستم های کنترلی، کنترل هایی از قبیل بودجه، جهت برنامه ریزی و ارزیابی مورد استفاده قرار گیرد.
- ۲) با قرار دادن صندوق پیشنهادها و انتقادات و پایش و اندازه گیری سطح بودجه بندی به صورت مستمر و ادواری، از نیازهای سازمانی آگاه شد و در جهت رفع نیازها نهایت تلاش خود را نمود.
- ۳) داشتن یک محیط پویا در سازمان و به دور از هرگونه پافشاری در استفاده از روشهای موجود.
- ۴) قرار دادن بخشی در سازمان ها که تغییرات را ارزیابی و کارشناسی نموده و مدیریت تغییر را اعمال نماید.
- ۵) مدیران در انتخاب روش ها برای هماهنگی با تغییرات همواره سه بعد کیفیت، زمان و بهای تمام شده را در نظر داشته باشند.
- ۶) دوره های آموزشی برای مدیران و اعضای تیم های تصمیم گیرنده سازمانی برگزار گردد و از افراد متخصص و باتجربه به منظور آموزش استفاده نمود.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## فهرست منابع

- ۱) اسماعیل اعزازی، محمد و نیک بی بی رئیسی. (۱۳۹۳)، حسابداری مدیریت و روش های نوین ارزیابی عملکرد، سومین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، تهران، موسسه اطلاع رسانی نارکیش.
- ۲) اشرف گنجوئی، اسما و شهناز نایب زاده، ۱۳۹۲، بررسی تاثیر تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمانی شرکت های تولیدی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ۳) جلالی فریز هندی، سید حین، شکیبیا جمال آباد، غدیر (۱۳۹۰). بررسی عوامل تاثیر گذار بر حسابداری مدیریت استراتژیک و ارتباط آن با بهبود شرکت. دومین کنفرانس مدیریت اجرایی.
- ۴) حاجیها زهره، خراط زاده محدثه. (۱۳۹۳). بررسی رابطه کاربرد نوآوری های حسابداری مدیریت و شاخص های مالی ارزیابی عملکرد در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۱، ۲۹-۴۰.
- ۵) حاجیها، زهره، سرخانی گنجی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). بررسی نقش میانجیگری حسابداری مدیریت بر رابطه بین طراحی سیستم هزینه و عملکرد شرکت، حسابداری مدیریت، دوره ۱۴، شماره ۴۴، ۴۱-۵۳.
- ۶) حاجیها، زهره، نبیونی، شایسته. (۱۳۹۳)، "بررسی تاثیر خصوصیات سیستم اطلاعات حسابداری بر عملکرد این سیستم در شرایط تحلیل پذیری وظیفه"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره ۱ بیست و یکم.
- ۷) حبیبی، آرش؛ ایزدیار، صدیقه و سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). تصمیمگیری چندمعیاره فازی، رشت، کتیبه گیل.
- ۸) امیریکی لنگرودی، حبیب، کردستانی، غلامرضا، رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت توسعه پایدار، حسابداری مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۴۴، بهار ۱۳۹۹، صفحه ۱-۲۱.
- ۹) حجازی، رضوان، رامشه، منیژه. (۱۳۹۲). بررسی روابط میان استراتژی تمایز، نوآوری و سیستم های کنترل مدیریت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، پاییز ۱۳۹۲، دوره ۲، شماره ۷؛ از صفحه ۶۱ تا صفحه ۷۳.
- ۱۰) داوودیان، معصومه و رحمت الله محمدی پور. (۱۳۹۲)، جایگاه حسابداری مدیریت در مدیریت نوین، دومین همایش ملی علوم مدیریت نوین، گرگان، موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی حکیم جرجانی

- (۱۱) دیانتی دیلمی، زهرا، علم بیگی، امیر برزگر، مرتضی. (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین کاربرد ابزارهای پیشرفته حسابداری مدیریت و ارزش افزوده اقتصادی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال نهم، ص ۱۰-۱.
- (۱۲) رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷). مبانی حسابداری مدیریت: رویکرد و دیدگاه نوین، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات.
- (۱۳) محسنی، عبدالرضا، وفایی پور، روح اله. (۱۳۹۸). اولویت بندی عوامل موثر بر نسل سوم هزینه یابی بر مبنای فعالیت عملگرا (PFABC) مطالعه موردی: بیمارستان نمازی شیراز، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۱، ۱۸۴-۱۷۱.
- (۱۴) غفاری، سمیه، خوزین، علی. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر متن مبتنی بر نگاره های مفهومی در یادگیری حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۴۵، ۱۴۰-۱۳۱.
- (۱۵) گرکز، منصور، بیگلری، بهرام. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بودجه تعاملی و بودجه تشخیصی با اثر بخشی تیم و نقش اثر جمعی ادراک شده، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۲، ۱۰۲-۸۷.
- (۱۶) ملانظری، مهناز، داور، سمانه داور. (۱۳۹۲)، "ارتباط اطلاعات حسابداری مدیریت با یادگیری سازمانی و عملکرد تولید"، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره نهم، ۱۴۵-۱۲۵.
- (۱۷) ملایی، علیرضا؛ وحید ادوایی و المیرا امسیا. (۱۳۹۳). مباحث جدید حسابداری مدیریت و کاربرد آن در تصمیم گیری مدیران، اولین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت، شرکت کارآفرینان دانشگاهی منطقه آزاد انزلی.
- (۱۸) جوادپور، مهران، حمیدیان، محسن. (۱۳۹۸). کاربرد مدل Light TDABC در انتخاب سودآورترین محصولات تولیدی (مطالعه موردی: شرکت تولید محصولات لبنی هموطن)، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۱، ۳۶-۱۹.
- (۱۹) عابدنظری، مونا، آراد، حامد. (۱۳۹۸). روش شناسی کیفی در تحقیقات حسابداری مدیریت با تأکید بر چالش ها و فرصت ها، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۱، ۱۳۲-۱۱۱.
- (۲۰) برزگر، ناهید، صیادی، محمد، مرادخانی، بهنام. (۱۳۹۸). بررسی نقش هویت های چندگانه در بروز مسأله ی نمایندگی پنهان در حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۳ شماره ۱۱ (۱۳۹۸)، صفحه ۱۵۰-۱۶۵.
- (۲۱) رستمی مازویی، نعمت، رهنمای رودپشتی، فریدون، رییس زاده، سید محمدرضا، پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۸). واکاوی و تبیین اثرات کنشگران فنی و انسانی بر کارکردهای سیستم اطلاعاتی

حسابداری مدیریت با استفاده از نظریه شبکه کنشگران، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۱، ۹۱-۱۱۰.

۲۲) نیرومند، حسن و امید ایمانی خوشخو. (۱۳۹۵). رویکرد های نوین حسابداری مدیریت و مدیریت هزینه سازمان ها، اولین کنفرانس ملی مدیریت مهندسی، آستانه اشرفیه، مؤسسه آموزش عالی مهرآستان گیلان.

۲۳) همت فر، محمود؛ هادی همدم و قادر وظیفه دمیچی، ۱۳۸۹، تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت ابزار مدیریت در فضای کسب و کار رقابتی، همایش بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث حسابداری مدیریت در صنعت، دورود، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دورود.

۲۴) وطن پرست، محمدرضا، تصدّی کاری، محمدجواد، احمدزاده لایق، نرگس. (۱۳۹۷). مروری بر تاریخچه و تکنیکهای حسابداری مدیریت، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۱، شماره ۲، ۳۹-۵۳.

- 25) Abubakar Nuhu Kevin., Baird Appuhami Bala Appuhamilage, (2017), "The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector ", *Asian Review of Accounting*, Vol. 25 Iss 1 pp. 106 – 126.
- 26) Agostino, D. and Arnaboldi, M. (2012), "Design issues in balanced scorecards: the 'what' and 'how' of control", *European Management Journal*, Vol. 30 No. 4, pp. 327-339.
- 27) Arjaliès, D.L. and Mundy, J. (2013), "The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective", *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 4, pp. 284-300.
- 28) Bauer-Nilsen, K., Hill C., Trifiletti DM. Libby B., Lash DH. Lain M., Christodoulou D., Hodge C., and Showaiter TN. (2018). "Evaluation of Delivery Costs for External Beam Radiation Therapy and Brachytherapy for Locally Advanced Cervical Cancer Using Time-Driven Activity-Based Costing", *International Journal of Radiation Oncology\*Physics*, 1(100):88-94.
- 29) Bedford, D.S. and Malmi, T. (2015), "Configurations of control: an exploratory analysis", *Management Accounting Research*, Vol. 27 No. 1, pp. 2-26.
- 30) Byrne, S., Stower, E. and Torry, P. (2007), "Activity based costing implementation success in Australia," paper presented at the Proceedings of the 21st Australian and New Zealand Academy of Management Conference (ANZAM 2007), Sydney.
- 31) Creswell J. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press.
- 32) Ferreira, A. and Otley, D. (2009), "The design and use of performance management systems: an extended framework for analysis", *Management Accounting Research*, Vol. 20 No. 4, pp. 263-28
- 33) Ganorkar Ashwin B., Lakhe Ramesh R., Agrawal Kamalkishor N. (2018). *Implementation of TDABC in SME: A Case Study*, *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 29(2): 87-113.

- 34) Henri, J.F. (2006a), "Organizational culture and performance measurement systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31 No. 1, pp. 77-103.
- 35) Hiebl, M. R. W. (2018). Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research*, 38, 22–38. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.03.003>.
- 36) Jarrar, N.S. and Smith, M. (2014), "Innovation in entrepreneurial organisations: a platform for contemporary management change and a value creator", *The British Accounting Review*, Vol. 46No. 1, pp. 60-76.
- 37) Joshi, P.L.A.L., Bremser, W.G., Deshmukh, A. and Kumar, R. (2011), "Diffusion of management accounting practices in gulf cooperation council countries", *Accounting Perspectives*, Vol. 10No. 1, pp. 23-53.
- 38) Kaplan SE, Mackey JT. An examination of the association between organizational design factors and the use of accounting information for managerial performance evaluation. *Journal of Management Accounting Research* 1992;4:116–30.
- 39) Kurunmaki, L., Lapsley, I. and Melia, K. (2003), "Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care", *Management Accounting Research*, Vol. 14 No. 2, pp. 112-139.
- 40) Langfield-Smith, K. (2009), *Management Accounting: Information for Creating and Managing Value*, 5th ed., McGraw-Hill Higher Education, Sydney.
- 41) Lapsley, I. and Wright, E. (2004), "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda", *Management Accounting Research*, Vol. 15 No. 3, pp. 355-374.
- 42) Iekstrand Asatiani, Uday Apte, Esko Penttinen, Mikko Rönkkö, Timo Saarinen. (2020). Impact of accounting process characteristics on accounting outsourcing - Comparison of users and non-users of cloud-based accounting information systems, *International Journal of Accounting Information Systems*, Volume 34, 2019, 100419.
- 43) Macinati, P, Anessi-Pessina, E/ *Health Policy* 117 (2014) 98–111. Magd, H. and Curry, A. (2003), "Benchmarking: achieving best value in public-sector organisations," *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 10 No. 3, pp. 261-286
- 44) Magd, H. and Curry, A. (2003), "Benchmarking: achieving best value in public-sector organisations," *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 10 No. 3, pp. 261-286
- 45) Md Zin, N., Sulaiman, S. and Ramli, A. (2013), "Performance measurement and Balanced Scorecard implementation: case evidence of a government-linked company", *Procedia Economics and Finance*, Vol. 7 No. 1, pp. iii-v.
- 46) Modell, (2012), "Strategy, political regulation and management control in the public sector: institutional and critical perspectives", *Management Accounting Research*, Vol. 23 No. 4, pp. 278-295.
- 47) Noreen, E. (1991), "Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 3 No. 4, pp. 159-168.

- 48) Nuraddeen Abubakar Nuhu Kevin Baird Appuhami Bala Appuhamilage , (2017)," The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector ", *Asian Review of Accounting*, Vol. 25 Iss 1 pp. 106 – 126.
- 49) Otley DT. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society* 1980;5:413–28.
- 50) Peter G. Rötzel, Alexander Stehle, Burkhard Pedell, Katrin Hummel. (2019). Integrating environmental management control systems to translate environmental strategy into managerial performance, *Journal of Accounting & Organizational Change* Vol. 15 No. 4, 2019 pp. 626-653.
- 51) Pierce, B. and Brown, R. (2006), "Perceived success of costing systems: activity-based and traditional systems compared", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 8 No. 1, pp. 108-161.
- 52) Ramli, A., Sulaiman, S. and Mitchell, F. (2013), "Challenges in management accounting innovation adoption: evidence from Malaysian companies", *Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2 No. 2, pp. 125-130.
- 53) Shastri L Nimmagadda, Torsten Reiners, and Gary Burke. (2019). Big Data Guided Design Science Information System (DSIS) Development for Sustainability Management and Accounting, *Procedia Computer Science*, Volume 112, 2017, Pages 1871-1880.
- 54) Simons, R. (1995), *Lever of Control - How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, MA.
- 55) Songini, L., Gnan, L. and Malmi, T. (2013), "The role and impact of accounting in family business," *Journal of Family Business Strategy*, Vol. 4 No. 2, pp. 71-83.
- 56) Talha, M., Raja, J. B., & Seetharaman, A. (2010). A New Look At Management Accounting. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 26(4). <https://doi.org/10.19030/jabr.v26i4.309>.
- 57) Theriou, N., Loukas, A., Maditinos, D. and Šević, Ž. (2009), "Management control systems and strategy: a resource based perspective. Evidence from Greece", paper presented at the 7th International Conference on Accounting and Finance in Transition, ICAFT, London.
- 58) Tuanmat, T., Smith, G. M., & Djajadikerta, G.H. (2010). Management Accounting and Organizational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms. *Journal of Applied Management Accounting Research*, Vol.8. No.2, pp51-80.
- 59) Umashev, C. and Willett, R. (2008), "Challenges to implementing strategic performance measurement systems in multi-objective organizations: the case of a large local government authority," *Abacus*, Vol. 44 No. 4, pp. 377-398.
- 60) Uyar, A., & Kuzey, C., Does management accounting mediate the relationship between cost system design and performance? *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* (2016), <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2016.06.004>.

- 61) Wetzels, M., Schroder, G.O., Oppen, V.C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration, MIS Quarterly, 33 (1), 177-195, 2009.
- 62) Wynne W. Chin., G. Marcoulides. (1998). The Partial Least Squares Approach to Structural Equation Modeling, January 1998 Advances in Hospitality and Leisure 8(2).

#### یادداشت ها

- 1 Umashev et al
- 2 Magd& curry
- 3 Kurunmaki et al
- 4 Joshi et al
- 5 Modell
- 6 Md zin et al
- 7 Byrne et al
- 8 Noreen
- 9 Ferreira & otley
- 10 Simons
- 11 Jarrar & smith
- 12 Henri
- 13 Theriou et al
- 14 Interview
- 15 Questionire
- 16 Interpretive structural model
- 17 :Chin
- 18 Goodness Of Fit
- 19: Wetzels et al

