

اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

زهرا دیانتی دیلمی *

امیرحسین حسین پور **

حسین احمدی ***

چکیده

یکی از جنبه‌های مهم پژوهشهای حسابداری در کشورهای مختلف، کسب شناخت از وضعیت سیستم‌های حسابداری و کشف نقاط ضعف، خلایق موجود و ارائه راهکارهایی برای رفع کاستیها و ارائه به سطوح بالاتر است. با توجه به این که طبق مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت هر چه مراحل بالاتر می‌رود ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته‌تر می‌شود و در نتیجه تاثیر آن روی سود عملیاتی بیشتر می‌شود؛ در پژوهش حاضر به بررسی تاثیر ابزارها و تکنیک‌ها در قالب مراحل تکامل حسابداری مدیریت روی سود عملیاتی پرداخته شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان ۱۳۹۲ است. ابزار جمع آوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه است. نتایج نشان می‌دهد که هرچه شرکتهای از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل تکامل حسابداری مدیریت بالاتر استفاده می‌کنند سود عملیاتی آنها نیز بیشتر می‌شود؛ البته در این مورد استثنایی نیز وجود دارد که شرکتهایی که از ابزارهای مدیریت هزینه مرحله تکامل دوم حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند نسبت به شرکتهایی که از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل سوم و چهارم استفاده می‌کنند سود عملیاتی بالاتری دارند.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، مدیریت هزینه، مراحل تکامل حسابداری مدیریت، سود عملیاتی

* استادیار گروه حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران
** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول) hosseinpour@ut.ac.ir
*** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

مقدمه

در سالهای اخیر، تغییراتی در محیط تجارت رخ داده که باعث تحولات چشمگیر در مدیریت هزینه شده است. از جمله این تغییرات محیطی؛ افزایش رقابت جهانی، پیشرفت در فناوری های اطلاعاتی و تولیدی، سیستم نوین اقتصادی، تمرکز بیشتر روی مشتریان، تغییر ساختار مدیریت و اداره شرکتها و تغییر در محیط اجتماعی، سیاسی و فرهنگی است (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). امروزه بازار، واقعاً یک بازار جهانی است. رقابت شدید جهانی، شرکتها را ناچار می سازد که به خاطر دست یابی به کیفیت بالای محصول با هزینه پایین بیش از گذشته تلاش کنند (گودرزی، ۱۳۸۶) و همچنین در دوران معاصر نقش حسابداری به ویژه بهای تمام شده محصول برای کاهش هزینه و افزایش راندمان و نهایتاً افزایش بهره وری گسترده تر شده است (حسینیان، ۱۳۸۸).

افزایش روزافزون هزینه های تولید، محدودیت دسترسی به منابع در بسیاری از صنایع، تغییر بافت و ترکیب هزینه ها با گرایش عمومی به سمت اتوماسیون و کاربرد کامپیوتر در فرآیند تولید، که منجر به کاهش شدید هزینه های دستمزد و جایگزینی آن با هزینه های ناشی از تکنولوژی و ماشین آلات موجب شده است، توجه مدیران را به افزایش این هزینه ها جلب کند (پاک مرام و همکاران، ۱۳۸۹). از طرفی نیز در حسابداری مدیریت ابزارهایی جهت مدیریت هزینه وجود دارد و تحقیقات مختلفی نیز بیانگر این است که استفاده از ابزارهای مدیریت هزینه منجر به کاهش هزینه می شود (ساکورای، ۱۹۹۶؛ پورموسی، ۱۳۸۸؛ شریفی میلانی، ۱۳۸۶) که این کاهش هزینه بالطبع روی سودآوری سازمان تاثیر می گذارد.

با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی در زمینه تاثیر ابزارهای مدیریت هزینه در قالب مراحل تکامل حسابداری مدیریت روی سود عملیاتی انجام نشده، در پژوهش حاضر به بررسی این موضوع پرداخته شده و سعی در ارائه پیشنهادها برای استفاده بیشتر از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل بالا تکامل حسابداری مدیریت و بالطبع کاهش هزینه و افزایش سود را دارد. در ادامه به مبانی نظری، پیشینه، فرضیه، جامعه آماری، نمونه آماری، روش تحقیق، یافته ها و در نهایت بحث و نتیجه گیری پرداخته می شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کمیته حسابداری مالی و مدیریت (EMAC) که وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) محسوب می‌شود بیانیه تجدید نظر شده رویه بین‌المللی حسابداری مدیریت را صادر نمود. مراحل تکامل حسابداری مدیریت به ۴ مرحله زیر تقسیم می‌شود (عبدل- کادر و لاتر، ۲۰۰۶؛ حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰):

تعیین بها و کنترل مالی

آیفک، جایگاه حسابداری مدیریت قبل از سال ۱۹۵۰ را به عنوان یک فعالیت تکنیکی برای پیگیری اهداف سازمانی بیان کرد. تاکید این مرحله بیشتر بر روی تعیین بها محصول می‌باشد و تکنولوژی تولید در این مرحله، نسبتاً ساده بوده است. بهای مواد و دستمزد به راحتی قابل شناسایی بود و فرآیندهای تولیدی اساساً از طریق عملیات دستی کنترل می‌شد. نوآوری‌های کمی در فرآیندهای تولیدی وجود داشت.

تهیه اطلاعات در جهت برنامه ریزی و کنترل مدیریت

در دهه ۱۹۵۰ و ۱۹۶۴ تاکید حسابداری مدیریت بر روی تهیه اطلاعات برای فرآیندهای کنترل و برنامه ریزی تغییر یافت. آیفک مرحله دو حسابداری مدیریت را به عنوان فعالیت مدیریتی با استفاده از نقش کارکنان توصیف کرد. این مرحله با کارکنان واحد تجاری در ارتباط می‌باشد که مدیریت را مورد حمایت قرار می‌دهند. در این مرحله از تکنولوژی‌هایی همچون تحلیل تصمیم و حسابداری سنجش مسئولیت استفاده می‌شود.

کاهش اتلاف منابع در فرآیندهای تجاری

مرحله سوم تکامل حسابداری مدیریت در طول سال‌های ۱۹۶۵-۱۹۸۴ به وجود آمد. رکود اقتصادی در دهه ۱۹۷۰ باعث ایجاد شوک قیمت نفت شد و باعث افزایش رقابت جهانی در اوایل دهه ۱۹۸۰ شد که به نوعی باعث ایجاد تهدیدی در بازارهای غربی شد. در این راستا، به دلیل توسعه تکنولوژی‌های زیادی که اتفاق افتاد، رقابت شدیدی در بازار ایجاد شد و در این مرحله، طراحی، نگهداری و تفسیر سیستم‌های اطلاعاتی اهمیت بسزایی در مدیریت داشت. در این راستا، در جهت مقابله با این رقابت شدید، تکنیک‌های تولیدی و مدیریتی جدیدی مورد هدف قرار گرفت و به طور همزمان تکنیک‌های کنترل بها که اغلب از طریق کاهش اتلاف منابع صورت می‌گرفت، به کار گرفته می‌شد.

ایجاد ارزش از طریق استفاده اثر بخش از منابع

مرحله سوم تکامل حسابداری مدیریت در طول سال های بعد از سال ۱۹۸۵ به وجود آمد. در دهه ۱۹۹۰ صنعت جهانی با تکنولوژی فرآیندی و تولیدی بی نظیری مواجه شد. برای مثال، توسعه گسترده اینترنت و تکنولوژی های مرتبط با آن همانند تجارت اینترنتی به وجود آمد. این موضوع باعث شد رقابت جهانی شدیدی رخ دهد که در نتیجه حسابداران مدیریت به ایجاد ارزش از طریق استفاده موثر از منابع پرداختند و این کار را از طریق استفاده از تکنولوژی و تکنیک های مختلف که محرک ارزش مشتریان، ارزش سهامداران و ابتکار سازمانی است انجام دادند.

تکنیک ها و ابزارهای مربوط به هر یک از مراحل تکامل حسابداری مدیریت، در نگاره ۱ مشخص شده است.

نگاره ۱. ابزارهای حسابداری مدیریت مربوط به هر یک مراحل تکامل حسابداری مدیریت

ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله سوم	ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله اول
بودجه بندی بر مبنای صفر	تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه
تجزیه و تحلیل آماری	تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد
برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)	تجزیه و تحلیل نسبت های مالی
برنامه ریزی مواد (MRP)	تجزیه و تحلیل انحرافات
تعیین بهینه ترین مقدار سفارش موجودی کالا (EOQ)	بودجه بندی وجوه نقد
رگرسیون چندگانه	بهایابی سفارش کار/ دسته محصول
ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله چهارم	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)
کارت ارزیابی متوازن	ابزارهای حسابداری مدیریت مرحله دوم
تکنیک کمی سازی (پیش بینی و	بهایابی استاندارد
بهایابی هدف	بودجه بندی سالانه
ارزش افزوده اقتصادی (EVA)	بودجه بندی انعطاف پذیر
تراز سنجی	بهایابی مرحله ای
مدیریت کیفیت جامع (TQM)	قیمت گذاری انتقالی
بهایابی کایزن	تجزیه و تحلیل بها- حجم - سود (CVP); تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر
تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول	بهایابی مستقیم
تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش	بهایابی جذبی
تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری	تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر
بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت	فنون بودجه بندی سرمایه ای (دوره بازگشت، نرخ بازده داخلی (IRR)، خالص ارزش فعلی (NPV)
سیستم اقدام به هنگام	تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت
	هزینه یابی فرآیندها
	برنامه ریزی استراتژیک مدون

منبع: حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰)

با توجه به نظرات پژوهشگران خارجی همچون بوکینگام و لومبا (۲۰۰۱) و پژوهشگران داخلی همچون فخاریان (۱۳۸۳) و حسینیان (۱۳۸۸) مدیریت هزینه فلسفه بهبود و کاهش هزینه است زیرا می‌کوشد راه‌های مناسب را برای تصمیم‌گیری‌هایی که متضمن ارزش-آفرینی برای مشتریان، همراه با کاهش هزینه هاست بیابد؛ از طرفی نیز ابزارها و تکنیک‌های مختلفی در مراحل تکامل حسابداری مدیریت در جهت مدیریت هزینه وجود دارد که به برخی از آنها به صورت مختصر اشاره می‌شود. در ارتباط با هزینه یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت^۱ می‌توان گفت؛ هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به حذف فعالیت‌های فاقد ارزش‌زایی و یا تجدید مهندسی در جهت بهبود فعالیتها و فرآیندها و مدیریت هزینه اقدام می‌شود (فخاریان، ۱۳۸۳). پس می‌توان گفت یکی از دلایل به کارگیری مدیریت بر مبنای فعالیت کاهش هزینه‌ها است (پورموسی، ۱۳۸۸). از طرفی به دلیل این که در سیستم اقدام به هنگام^۲ باعث کاهش هزینه‌های انبارداری و سایر هزینه‌های تولید می‌شود؛ این تکنیک نیز باعث کنترل و کاهش هزینه‌ها می‌شود (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). همچنین، همان‌طور که از تعریف هزینه‌یابی بر مبنای هدف^۳ مشخص است هزینه‌یابی بر مبنای هدف عبارتست از "فرآیند مدیریت استراتژیک هزینه به منظور کاهش مجموع هزینه‌ها در مراحل طراحی و برنامه‌ریزی محصول می‌باشد" (خوش طینت و جامعی، ۱۳۸۱)؛ و از طرفی ساکورای (۱۹۹۶) هزینه‌یابی بر مبنای هدف را مفهومی از مدیریت استراتژیک هزینه می‌داند که بر کاهش هزینه در تمام مراحل چرخه عمر یک محصول تمرکز دارد. مهندسی ارزش^۴ هسته اولیه هزینه‌یابی بر مبنای هدف است و مفهوم آن "فعالیت‌هایی است که ساختار هزینه را در مرحله طراحی تعیین می‌کند و کلید کاهش هزینه هاست" (شریفی میلانی، ۱۳۸۶). هزینه‌یابی هدف یک ابزار راهبردی قوی است که سازمان را هم‌زمان قادر به یافتن سه بعد کیفیت، هزینه و زمان می‌کند (حسن زاده، ۱۳۹۰) کایزن^۵ نیز توسط سازمان‌های ژاپنی به عنوان مکانیسم کاهش و اداره هزینه‌ها استفاده شده است (حسینیان، ۱۳۸۸). در نگاه کایزنی برای تحقق بهبود تدریجی و مستمر بایستی کلیه فعالیت‌هایی که هزینه‌زا هستند ولی ارزش تولیدی ندارند حذف شوند (نیکبخت و دیانتی

-
1. Activity-Based Costing and Management
 2. Just In Time
 3. Target Costing
 4. value engineering
 5. kaizen

دیلمی، ۱۳۹۱). در رابطه با مدیریت کیفیت جامع^۱ باید در نظر داشت که تولید محصولاتی با کیفیت بالا بدون در نظر گرفتن هزینه های کیفیت که در نهایت مشتری متقبل آن می-شود، نمی تواند انتظارات مشتری را برآورد کند (طالقانی و اسماعیل پور، ۱۳۹۲). مهندسی مجدد^۲ معمولاً در پی هزینه یابی هدف رخ می دهد تا با حذف فعالیت های فاقد ارزش افزوده (شناسایی شده در هزینه یابی بر مبنای فعالیت) یا برون سپاری برخی فعالیتها و نظایر آن، شرکت را در دستیابی به میزان هزینه هدف از پیش تعیین شده یاری رساند (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). هزینه یابی چرخه عمر^۳ یک تکنیک مدیریتی است که به منظور شناسایی و نظارت بر هزینه های یک محصول در سراسر چرخه عمر محصول به کار می-رود (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱).

با توجه به نظرات پژوهشگران داخلی و خارجی، اکثر ابزارهای حسابداری مدیریت بر روی مدیریت هزینه تاثیر می گذارد؛ و از طرفی نیز طبق مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت هر چه مراحل تکامل بالاتر می رود ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته تر می شود و قاعدتاً تاثیرش روی سود عملیاتی بیشتر می شود و مدیران را بیشتر ترغیب به استفاده از این ابزارهای مدیریت هزینه می کند؛ چرا که یکی از وظایف مدیران افزایش ثروت سهامداران است. از این رو در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته شده که آیا به کارگیری ابزارها و فنون مدیریت هزینه در قالب مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت روی سود عملیاتی شرکتها تاثیر می گذارد؟

پیشینه پژوهش

با توجه به جستجوهای که به عمل آمده، تاکنون پژوهشی در رابطه با تاثیر ابزارهای حسابداری مدیریت در قالب مراحل تکامل حسابداری مدیریت روی سود عملیاتی انجام نشده است؛ ولی پژوهش هایی وجود دارند که به صورت غیرمستقیم تاثیر ابزارهای نوین حسابداری مدیریت را روی کاهش هزینه (که بالطبع باعث افزایش سود می شود) مورد بررسی قرار داده اند؛ که به برخی از آن ها اشاره می شود:

کی و ماترلی (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه تصمیمات هزینه یابی بر مبنای هدف را می توان توسط تولید و وابستگی آن به محصول

1. Total Quality Management (TQM)

2. Value Engineering

3. Life-Cycle Costing

تحت تاثیر قرار داد و به این نتیجه رسیدند که کاهش هزینه محصول نمی تواند به طور مستقل از سایر گزینه‌های مربوط به تولید، مانند ترکیب محصول، ظرفیت، قیمت در حضور محصول و وابستگی تولید تعیین شود. امل بن (۲۰۱۲) نیز در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداخت که استفاده مدیریت ارزش و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با یکدیگر می‌تواند به مدیران کمک کنند تا حاشیه سود را دقیقتر پیش بینی کنند و به تجزیه و تحلیل رضایت مشتریان پردازند. همچنین زنگین و آدا (۲۰۱۰) نیز به جستجوی نقش هزینه‌یابی هدف در مدیریت هزینه‌های تولید در عین حال حفظ و یا حتی افزایش کیفیت محصول که موجب تقاضای مشتریان می‌شود پرداختند. آنها ابزارهای مدیریت عملیاتی را همچون ماتریس گسترش کارکرد کیفیت^۱ و مهندسی ارزش را کنار هزینه‌یابی بر مبنای هدف به کار بردند و نتایج پژوهش آنها نشان داد که فرآیندهای گسترش کارکرد کیفیت یک تکنیک الزامی در مدیریت کردن هزینه‌های محصول و فرآیندهای تولید به حساب می‌آید. همچنین لومبا و باکینگام (۲۰۰۱) پژوهشی به صورت مطالعه موردی، در شرکتهای چند ملیتی به منظور کاهش هزینه‌ها و حفظ مزیت رقابتی انجام دادند و بیان داشتند که هزینه‌یابی استراتژیک مورد اهمیت مدیران قرار گرفته است و این طرح‌های استراتژیکی سازمان‌ها را مجبور می‌سازد که محرک‌های هزینه‌را هدایت کرده و فرآیندهای خود را بهبود داده، فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده را حذف کنند.

همچنین پژوهشهایی در زمینه مراحل تکامل حسابداری مدیریت صورت گرفته است که به طور خلاصه به شرح زیر می‌باشد:

عبدل-کادر و لاتر (۲۰۰۶) به کارگیری ابزارهای مدیریت هزینه در قالب مراحل تکامل حسابداری مدیریت را در یک بخش صنعت غذایی در انگلستان مورد بررسی قرار دادند و سعی در خوشه بندی شرکتهای بین مراحل تکامل حسابداری مدیریت داشتند و به این نتیجه رسیدند که ۱۹٪ از شرکتهای در مرحله اول، ۴۱٪ شرکتهای در مرحله دوم، ۲۷٪ از شرکتهای در مرحله سوم و ۱۳٪ از آنها در مرحله چهارم قرار دارد. همچنین چان (۲۰۰۲) در کشور سنگاپور پژوهشی را انجام داد و هدف او تشخیص میزان اجرای رویه‌های حسابداری مدیریت در شرکتهای کشور سنگاپور بعد از سال ۱۹۹۷ بود. نتایج پژوهش مذکور نشان داد که پیشرفت‌های اندکی از سال ۱۹۹۷ به بعد در زمینه اجرای حسابداری مدیریت صورت گرفته است. در کشور مالزی نیز عبدالرحمن و همکاران (۲۰۰۴) به این نتیجه

رسیدند که روشهای مرتبط با مرحله اول و دوم تکامل حسابداری مدیریت در شرکتهای منتخب مالزیایی به طور زیادی اجرا می شود و استفاده از روشهای مرحله سوم و چهارم تکامل حسابداری مدیریت همچون بهیابایی کایزن، مدل EOQ برای تولید و MRP، بسیار اندک است.

بررسی ها نشان داد که پژوهشهای حسابداری مدیریت در ایران کمی بوده (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰) و مربوط ترین آنها که به پژوهش حاضر نزدیک است؛ به شرح زیر می باشند:

رضایی دولت آبادی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به ارائه مدلی تلفیقی از روشهای هزینه یابی هدف، گسترش کارکرد کیفیت، مهندسی ارزش پرداختند تا بوسیله آن نقش هزینه یابی هدف در مدیریت هزینه های تولیدی بررسی شود، همچنین مشخصات کیفیتی که باعث برآورده شدن نیازهای مشتری خواهد شد، ارتقا یابد. نتایج نشان می دهد که تلفیق هزینه یابی هدف، گسترش کارکرد کیفیت و مهندسی ارزش فن موثری در مدیریت هزینه های فرآیند تولید می باشد و از تلفیق این ۳ تکنیک باعث خواهد شد تا شرکت از نظر هزینه به یک مزیت رقابتی دست یابد. همچنین معصوم زاده و یعقوبی (۱۳۹۱) نیز به بررسی کاهش هزینه، در شهرداری ها پرداختند حاصل کارشان این بود که دوباره کاری ها و موازی کاری ها در آن به حداقل رسیده و منابع به شکلی موثرتر مورد استفاده قرار گرفته و هزینه های کلی سازمان به شدت کاهش یافته اند. شریفی میلانی (۱۳۸۶) نیز به این نتیجه رسیدند که شرکتهای بایستی برای به دست آوردن سود و رقابت خود در بین دیگران از هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف و مهندسی ارزش به صورت یکپارچه استفاده کنند که بتوانند زنجیره های تامین خود را تا حدودی اصلاح کنند. ثقفی و رباب اسماعیلی (۱۳۸۳) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که در جهت کاهش قیمت خودرو داخلی با حفظ و افزایش کیفیت محصول و حضور در بازار رقابتی (جهانی) سیستم هزینه یابی هدفمند برای مدیریت هزینه به عنوان راه حلی انتخابی در کاهش بهای تولید است. مهرانی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر اعمال استراتژی های انتخابی شرکتهای (استراتژی مدیریت هزینه و استراتژی تمایز در محصول) بر عملکرد مالی پرداختند. آنها بیان کردند شرکتهایی که استراتژی مدیریت هزینه را پذیرفته اند، از طریق قیمت تمام شده پایین تر نسبت به رقبای خود، قادر خواهند بود سهم بازار خود را افزایش دهند و از سوی دیگر شرکتهایی که استراتژی تمایز محصول را به کار می گیرند می توانند از طریق فراهم

کردن محصولاتی که کیفیت منحصر به فردی داشته به مزیت رقابتی دست یابند. نتایج پژوهش مذکور نشان داد که اعمال استراتژی های انتخابی بر عملکرد مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اثر دارد.

همچنین دو پژوهش در ارتباط با به کارگیری ابزار های حسابداری مدیریت توسط شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در ایران صورت گرفته است، که عبارتند از: حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی مراحل تکامل حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداخته است که نتایج به دست آمده به این صورت بود که ۷۳٪ از شرکتهای منتخب در مرحله اول، ۵۱٪ در مرحله دوم، ۴۵٪ در مرحله سوم و ۱۵٪ در مرحله چهارم قرار دارند و همچنین به این نتیجه رسیدند که تهیه اطلاعات برای گزارشهای مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه ها موضوعاتی هستند که در شرکتهای مورد مطالعه، بیشتر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم گیری استراتژیک و برنامه ریزی کمتر مورد توجه قرار گرفته اند. خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) نیز در پژوهشی به بررسی ابزار های حسابداری مدیریت مورد استفاده توسط شرکتهای تولیدی بورسی پرداخته اند که نتایج پژوهش آنها نشان داد که مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزارهای بودجه بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر استفاده می کنند و همچنین مدیران از ابزار های کارت ارزیابی متوازن، فرآیند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و هزینه یابی بر مبنای فعالیت چندان استفاده نمی کنند.

فرضیه پژوهش

با توجه به پژوهشهای مختلفی که از طرف پژوهشگران خارجی همچون ساکورای (۱۹۹۶)، کی و ماترلی (۲۰۱۳) و همچنین پژوهشگران داخلی همچون فخاریان (۱۳۸۳)، پورموسی (۱۳۸۸)، حسن زاده (۱۳۹۰) در ارتباط با ابزارهای مدیریت هزینه و تاثیر آن روی از بین بردن فعالیت های فاقد ارزش افزوده و کاهش هزینه ها بیان شده است و همچنین با توجه به اینکه هر چه مراحل تکامل حسابداری مدیریت بالاتر می رود، با توجه به پیشرفت تکنولوژی محیطی، ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته تر می شود. همچنین در این راستا برای ایجاد مزیت رقابتی در سازمانها ابزارهای مدیریتی در جهت جلوگیری از اتلاف منابع و ایجاد ارزش ایجاد شده است. همچنین با توجه به این که مراحل تکامل

حسابداری مدیریت حالت همپوشانی داشته، به این صورت که هر مرحله شامل رویه‌ها و خصوصیات مرحله یا مراحل قبل به همراه رویه‌ها و خصوصیات مرحله جدید است (عبدل- کادر و لاتر، ۲۰۰۶)، انتظار می‌رود هرچه از ابزارها و تکنیک‌های مدیریت هزینه مراحل بالاتر تکامل حسابداری مدیریت استفاده شود، کاهش بهای بیشتری رخ دهد و در نتیجه سودآوری سازمان بالاتر خواهد بود. در نتیجه در پژوهش حاضر ابزارها و تکنیک‌های مدیریت هزینه، در قالب تقسیم بندی مراحل تکامل حسابداری مدیریت، روی سود عملیاتی شرکتهای بورسی مورد بررسی قرار گرفته است. به همین منظور فرضیه پژوهش حاضر به صورت زیر مطرح می‌گردد:

شرکتهایی که از ابزارهای مدیریت هزینه مراحل تکامل بالاتر حسابداری مدیریت استفاده کنند، سود عملیاتی بیشتری دارند.

جامعه آماری و نمونه پژوهش

با توجه به هدف پژوهش که بررسی تاثیر ابزارهای حسابداری مدیریت در قالب تقسیم بندی تکنیک‌ها بین مراحل تکامل حسابداری مدیریت روی سود عملیاتی شرکتهای بورسی است؛ جامعه آماری پژوهش، شامل تمام شرکتهایی است که تا پایان سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند، و واحد جامعه آماری مدیران مالی شرکتهای بورسی می‌باشند. طبق گزارشهای سازمان بورس اوراق بهادار، تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۲، ۳۱۷ شرکت است. نمونه‌ها، با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انجام شده است و از طریق فرمول کوکران، که در فرمول ۱ نشان داده شده است، ۱۷۴ شرکت بورسی از صنایع مختلف اعم از خودروسازی، مواد غذایی، دارو سازی، نفت و گاز، ماشین آلات و تجهیزات به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند و پرسشنامه مذکور برای مدیران مالی این شرکتها ارسال گردید که با پیگیری‌های مکرر تنها ۹۰ پرسشنامه تکمیل و عودت داده شد.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} \quad \text{فرمول (۱)}$$

$$n = \frac{\frac{1/96^2 * 0/5 * 0/5}{0/05^2}}{1 + \frac{1}{317} \left(\frac{1/96^2 * 0/5 * 0/5}{0/05^2} \right) - 1} = 174$$

روش پژوهش

در این پژوهش به منظور گردآوری اطلاعات اولیه درمورد اجرای روشهای حسابداری مدیریت در شرکتهای منتخب ایرانی و تشخیص جایگاه تکاملی آن شرکتهای از پرسشنامه استفاده شده است. در پرسشنامه مذکور از ۳۸ تکنیک مهم و موجود در حسابداری مدیریت استفاده شده است که برگرفته از پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) است که هر کدام متعلق به یکی از چهار مرحله تکامل حسابداری مدیریت می باشد؛ که این پرسشنامه ها بین مدیران مالی شرکتهای بورسی توزیع شده اند.

یافته های حاصل از پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی با استفاده از نرم افزارهای Excell و SmartPLS 2، ارائه شده است. جهت آمار توصیفی پژوهش حاضر از فراوانی، انحراف معیار، ضریب چولگی، ضریب کشیدگی و بیشترین و کمترین مقدار استفاده شده است و همچنین در بخش تحلیلی آزمون آماری t و ضریب همبستگی به کار رفته است. همچنین ساختار مدل پژوهش به صورت شکل دهنده می باشد؛ زیرا هر کدام از ابعاد ساختار (مراحل تکامل حسابداری مدیریت)، شکل دهنده ساختار (سود عملیاتی) هستند و همچنین هر کدام از شاخص ها (ابزارهای حسابداری مدیریت) شکل دهنده ابعاد هستند.

یافته های پژوهش

در این بخش یافته های حاصل از پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی ارائه می شود. در قسمت آمار توصیفی به وضعیت حسابداری مدیریت شرکتهای منتخب

پرداخته شده است و نیز در قسمت آمار استنباطی به تحلیل فرضیه پژوهش پرداخته شده است

آمار توصیفی

در آمار توصیفی مواردی از جمله جنسیت، مدت زمان اشتغال فرد مدیر مالی، میزان تحصیلات، میزان استفاده از حسابداری مدیریت در فرآیند تصمیم گیری مدیریت، وجود پست سازمانی به عنوان حسابداری مدیریت یا حسابدار صنعتی و اهمیت حسابداری مدیریت در کنترل هزینه ها و کاهش هزینه ها نزد افراد مذکور بررسی شده است. در ارتباط با مدت زمان اشتغال حدود ۳۶٪ از افراد پاسخ دهنده زیر ۱۰ سال سابقه داشته اند و ۶۴٪ بالای ۱۰ سال سابقه دارند. در رابطه با میزان تحصیلات افراد مدیر مالی شرکتها، شواهد جمع آوری شده نشان می دهد که مدرک تحصیلی برای ۷ شرکت لیسانس اقتصاد، ۲۰ شرکت فوق لیسانس مدیریت مالی و ۳۵ شرکت لیسانس حسابداری و ۲۸ شرکت فوق لیسانس حسابداری دارند که نشان می دهد که ۳۱٪ از مدیران مالی شرکتها منتخب دارای فوق لیسانس حسابداری هستند و از مسائل حسابداری مدیریت آگاهی بهتری دارند و حدود ۳۹٪ از مدیران مالی شرکتها لیسانس حسابداری هستند و از مسائل حسابداری مدیریت به طور کامل آگاهی ندارند و متأسفانه ۸٪ دارای مدارکی غیر مرتبط با امور حسابداری هستند که نشان دهنده این است که برخی از مدیران عامل به مدرک تحصیلی افراد جهت استخدام توجه نمی کنند. در ارتباط با میزان استفاده شرکتها از ابزارهای حسابداری مدیریت می توان گفت که ۲۶٪ شرکتها غالباً از اطلاعات بخش حسابداری مدیریت جهت تصمیم گیری استفاده می کنند و ۷۴٪ از شرکتها از این اطلاعات جهت تصمیم گیری استفاده نمی کنند و این ممکن است به این دلیل باشد که ۳۸٪ از شرکتها دارای پست سازمانی حسابداری مدیریت یا حسابداری صنعتی هستند و متأسفانه ۶۲٪ از آنها دارای این پست نیستند. همچنین طبق پرسشنامه های جمع آوری شده، شواهد نشان دهنده این است که ۵۶٪ از شرکتها اهمیت حسابداری مدیریت را در کنترل و کاهش هزینه های شرکت تا حدودی با اهمیت می پندارند و ۴۴٪ دیگر آن ها بسیار با اهمیت می دانستند ولی متأسفانه به دلیل عدم شناخت از علم حسابداری مدیریت از طرف مدیران مالی و همچنین هزینه به کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، باعث شده است که این علم در حوزه عمل کم رنگ نشان داده شود. نگاره ۱ مربوط به اطلاعات فوق الذکر می باشد:

نگاره ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مدیران مالی

متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۵۵	۶۱
	زن	۳۵	۳۹
سن	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۲۵	۲۸
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۵۵	۶۱
	بالتر از ۵۰ سال	۱۰	۱۱
متغیر	متغیر فرعی	تعداد	درصد
میزان تجربه کاری	زیر ۱۰ سال	۳۲	۳۶
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۳۵	۳۹
	بیش از ۲۰ سال	۲۳	۲۵
مدرک تحصیلی	لیسانس اقتصاد	۷	۸
	فوق لیسانس مدیریت مالی	۲۰	۲۲
	لیسانس حسابداری	۳۵	۳۹
	فوق لیسانس حسابداری	۲۸	۳۱
اطلاعات حسابداری مدیریت	استفاده در جهت تصمیم گیری	۲۳	۲۶
	عدم استفاده در جهت تصمیم گیری	۶۷	۷۴
واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	دارای واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	۳۴	۳۸
	فاقد واحد حسابداری مدیریت (حسابداری صنعتی)	۵۶	۶۲
اهمیت حسابداری مدیریت در کاهش هزینه	با اهمیت	۵۰	۵۶
	بسیار با اهمیت	۴۰	۴۴

همچنین آمار توصیفی سود عملیاتی شرکتهای نمونه در نگاره ۲ نشان داده شده است. با توجه به این که سود عملیاتی شرکتهای مختلف با توجه به سایز شرکتهای تفاوت زیادی با

یکدیگر دارند به همین دلیل جهت همسان سازی این سودها از لگاریتم آنها استفاده شده است.

نگاره ۲. آمار توصیفی سود عملیاتی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	ضربب چولگی	ضربب کشیدگی	بیشترین مقدار	کمترین مقدار
سود عملیاتی (به صورت لگاریتم)	۴/۳۲۴	۰/۷۶۳	۰/۱۶۸	-۰/۱۲۲	۷/۴۶	۳/۲۳

در رابطه با میزان استفاده ای که از ابزارهای حسابداری مدیریت توسط شرکتهای منتخب می شود، با توجه به تعداد شرکتی که از این ابزارها استفاده می کنند به همراه درصد این شرکتها، در نگاره ۳ نشان داده شده است:

نگاره ۳. فراوانی استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت

ابزارهای حسابداری مدیریت	تعداد شرکتهای استفاده کننده	درصد شرکتهای استفاده کننده
تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه	۹۰	۱۰۰
تجزیه و تحلیل نسبت های مالی	۹۰	۱۰۰
بودجه بندی سالانه	۸۵	۹۴
تجزیه و تحلیل انحرافات	۸۳	۹۲
تجزیه و تحلیل صورت جریان وجوه نقد	۸۰	۸۹
تجزیه و تحلیل هزینه های ثابت و متغیر	۷۷	۸۶
تجزیه و تحلیل بها حجم سود و نقطه سر به سر	۷۵	۸۳
بودجه بندی وجوه نقد	۷۵	۸۳
بهایابی جذبی	۷۰	۷۸

۷۲	۶۵	فنون بودجه بندی سرمایه ای (دوره بازگشت، NPV, IRR)
۶۷	۶۰	برنامه ریزی استراتژیک مدون
۶۱	۵۵	بودجه بندی انعطاف پذیر
۵۶	۵۰	تجزیه و تحلیل آماری
۵۴	۴۹	تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت
۴۹	۴۴	بهایابی مستقیم
۴۴	۴۰	بهایابی سفارش کار
۴۴	۴۰	تعیین بهینه ترین مقدار سفارش موجودی (EOQ)
۳۹	۳۵	بهایابی استاندارد
۳۳	۳۰	تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۲۸	۲۵	برنامه ریزی منابع شرکت (ERP)
۲۴	۲۲	برنامه ریزی مواد (MRP)
۲۲	۲۰	هزینه یابی فرآیندها
۲۱	۱۹	قیمت گذاری انتقالی
۱۷	۱۵	تکنیک کمی سازی
۱۷	۱۵	بهایابی مرحله ای
۱۶	۱۴	کارت ارزیابی متوازن
۱۶	۱۴	تجزیه و تحلیل چرخه عمر
درصد شرکتهای استفاده کننده	تعداد شرکتهای استفاده کننده	ابزارهای حسابداری مدیریت
۱۲	۱۱	تراز سنجی
۱۲	۱۱	تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش
۱۰	۹	تجزیه و تحلیل نقطه ضعف - قوت - فرصتها و تهدیدها (SWOT)

۱۰	۹	بودجه بندی و بهایابی بر مبنای فعالیت
۹	۸	بهایابی کایزن
۷	۶	سیستم اقدام به هنگام
۷	۶	مدیریت کیفیت جامع
۷	۶	رگرسیون چندگانه
۶	۵	ارزش افزوده اقتصادی
۶	۵	بهایابی هدف
۲	۲	بودجه بندی بر مبنای صفر

همان طور که مشخص است تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه و همچنین تجزیه و تحلیل نسبت های مالی ۱۰۰٪ شرکتها استفاده می کنند و تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت ۵۴٪ مورد استفاده قرار می گیرد؛ ولی بهایابی هدف که مربوط به مرحله چهارم می باشد، فقط ۶٪ شرکتها استفاده می کنند.

آمار استنباطی

در آمار استنباطی به بررسی ارتباط بین ابزار های حسابداری مدیریت در قالب تقسیم بندی تکنیک های مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی پرداخته شده است که جهت این امر ابتدا ابزار های مورد استفاده شرکتها را با توجه به طبقه بندی مراحل تکامل حسابداری مدیریت طبقه بندی شده اند و سپس برای هر شرکتی با توجه به پرسشنامه مربوطه ابزار مورد استفاده آن شرکت به همراه سود عملیاتی آن شرکت مشخص شده است؛ سپس در صفحه گرافیکی نرم افزار SmartPLS 2 چهار مرحله موجود در تکامل حسابداری مدیریت را به عنوان ابعاد ساختار مشخص کرده و ابزارهای مربوط به مراحل را به عنوان شاخص به مرحله مربوطه (ابعاد) ارتباط داده شده اند و پس از این عمل به جهت بررسی تاثیر ابزارهای مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت با سود عملیاتی، ابزارهای مدیریت هزینه در قالب مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت که توسط شرکتها مورد استفاده قرار می گیرند با سود عملیاتی آنها ارتباط داده شده اند.

نتیجه این عملیات به همراه توضیحات مربوط به آن در زیر آمده است. همچنین آزمون پایایی (آلفای کرونباخ) در نگاره ۴ آورده شده است.

نگاره ۴. ضرایب آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	
1	سود عملیاتی
۰/۷۳۶۸	ابزارهای مرحله ۱ حسابداری مدیریت
۰/۷۹۵۸	ابزارهای مرحله ۲ حسابداری مدیریت
۰/۷۲۴۳	ابزارهای مرحله ۳ حسابداری مدیریت
۰/۷۱۴۱	ابزارهای مرحله ۴ حسابداری مدیریت

ضریب آلفای کرونباخ عاملی است در ارزیابی قابلیت اطمینان سازگاری درونی مدل-های انعکاسی، که مقدار این ضریب از ۰ تا ۱ متغیر است که مقادیر بالای ۰/۷ پذیرفته شده بوده و مقادیر کمتر از ۰/۶ نامطلوب ارزیابی می گردد (کرونباخ، ۱۹۵۱). با این وجود، در نگاره ۴ مشخص است که ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت که در پرسشنامه استفاده شده اند، قابلیت اطمینان سازگاری درونی مناسبی دارد در نتیجه ابزار اندازه گیری پایایی لازم را دارد. در رابطه با آزمون روایی پرسشنامه لازم به ذکر است که این عمل از این طریق بررسی شد که ابزارهای حسابداری مدیریت موجود در پرسشنامه توسط اساتید خبره حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته و در اینکه این ابزارها مبین مراحل تکامل حسابداری مربوطه هستند، متفق القول بوده اند. در نگاره ۵ ارتباط بین ابزارهای مراحل چهارگانه با سود عملیاتی مورد تحلیل قرار گرفته است.

نگاره ۵ تحلیل ارتباط بین ابزارهای مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت با سود عملیاتی

آماره t	انحراف استاندارد	میانگین نمونه	نمونه اصلی	
۱/۰۸۴۵	۰/۱۸۵۴	۰/۱۲۹۱	۰/۱۲۵۴	ابزارهای مرحله ۱ -> سود عملیاتی
۲/۱۸۴۵	۰/۴۱۵۴	۰/۵۷۱۳	۰/۴۳۶۵	ابزارهای مرحله ۲ -> سود عملیاتی
۱/۲۱۳۷	۰/۲۱۸۵	۰/۱۵۶۴	۰/۲۵۴۷	ابزارهای مرحله ۳ -> سود عملیاتی
۱/۴۱۷۶	۰/۳۸۴۵	۰/۲۳۴۲	۰/۳۱۵۴	ابزارهای مرحله ۴ -> سود عملیاتی

همان طور که از آماره t نگاره ۵ مشخص است فقط مرحله دوم بر روی سود عملیاتی با احتمال ۹۵٪ تاثیر معنی دار و مستقیمی دارد، زیرا در صورتی که مقدار آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ باشد، سطح معنی داری آن ۰/۰۵ است (حنفی زاده و زارع روسان، ۱۳۹۱) و همان طور که از آماره t مشخص است، هرچه ابزارهای مراحل تکامل بالاتر می رود، تاثیر آن روی سود عملیاتی بیشتر می شود (به استثنای ابزارهای مرحله دو که بیشتر از ابزارهای مراحل سه و چهار بر سود عملیاتی تاثیر گذار است). همچنین ضریب تعیین بین ابزارهای مراحل چهار گانه و سود عملیاتی ۰/۷۱۲ می باشد. ضریب تعیین، ارتباط بین مقدار واریانس یک متغیر نهفته را با مقدار کل واریانس آن سنجش می نماید. مقدار این ضریب نیز از ۰ تا ۱ متغیر است که مقادیر بزرگتر، مطلوبتر است (حنفی زاده و زارع روسان، ۱۳۹۱). چین (۱۹۹۸)، مقادیر نزدیک به ۰/۶۷ را مطلوب، نزدیک به ۰/۳۳ را معمولی و نزدیک به ۰/۱۹ را ضعیف ارزیابی می کند. بنابراین ضریب تعیین ارتباط ابزارهای مدیریت هزینه مراحل چهارگانه حسابداری مدیریت و سود عملیاتی، طبق قاعده چین (۱۹۹۸)، رابطه مطلوبی را نشان می دهد. همین طور در رابطه با ضرائب مسیر نیز برای مرحله یک ۰/۱۹۱، مرحله دو ۰/۶۳۴، مرحله سه ۰/۳۹۸ و مرحله چهار ۰/۴۲۵ می باشد؛ اندازه ضریب مسیر، نشان دهنده قدرت و قوت رابطه بین دو متغیر نهفته است. برخی پژوهشگران بر این باور هستند که ضریب مسیر بزرگتر از ۰/۱ یک میزان مشخصی از تاثیر در مدل را نشان می دهد (هابر و همکاران، ۲۰۰۷).

بحث و نتیجه گیری

با توجه به نظرات پژوهشگران خارجی و داخلی، اکثر ابزارهای حسابداری مدیریت در جهت مدیریت هزینه و کاهش بهای تمام شده محصولات به کار گرفته می شود؛ و از طرفی نیز طبق مراحل چهارگانه تکامل حسابداری مدیریت هر چه مراحل بالاتر می رود ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته تر می شود و قاعدتا تاثیر آن بر روی سود عملیاتی بیشتر می شود و هدف این پژوهش نیز بررسی تاثیر به کارگیری ابزارها و فنون مدیریت هزینه در قالب تقسیم بندی تکنیک های مراحل تکامل چهارگانه حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. با توجه به یافته های پژوهش و آزمون فرضیه ها به این نتیجه رسیده شد که هر چه میزان تکاملی حسابداری مدیریت شرکتهای بیشتر می شود سود عملیاتی آنها نیز بیشتر می شود البته یک استثنا در این خصوص وجود دارد و آن این است که شرکتهایی که از ابزارهای مرحله دو تکامل حسابداری مدیریت استفاده می کنند نسبت به شرکتهایی که از ابزارهای مرحله سه و چهار استفاده می کنند سود عملیاتی بالاتری دارند. دلیل این که شرکتهایی که در مرحله دوم تکامل قرار دارند سود عملیاتی بیشتری نسبت به سایرین دارند این است که مدیران مالی شرکتهای دانش کافی در خصوص ابزارهای مراحل تکامل بالاتر (سوم و چهارم) ندارند و نمی توانند آنها را به کار ببرند و یا اگر هم از آنها استفاده کنند به صورت کامل و دقیق نمی توانند آنها را به اجرا درآورند؛ لذا این ابزارها نمی توانند تاثیر بسزایی روی سودآوری شرکتهای داشته باشند. از سوی دیگر مخارج اضافی که بر اثر به کارگیری ابزارهای مراحل سوم و چهارم به شرکتهای تحمیل می شود نیز یکی از دلایل این موضوع بوده است. البته شاید با استمرار به کارگیری این ابزارهای پیشرفته در آینده میزان سودآوری این شرکتهای بیشتر گردد. در ضمن با توجه به پژوهش حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) که نشان دادند اکثر شرکتهای ایرانی از ابزارهای مراحل تکامل اول و دوم استفاده می کنند و شرکتهای کمی از ابزارهای مراحل سه و چهار استفاده می کنند؛ نتایج پژوهش حاضر قابلیت تبیین بیشتری پیدا می کند. شرکتهایی که از ابزارهای مرحله دو استفاده می کنند؛ ابزارهای پیشرفته تری نسبت به شرکتهایی که ابزارهای مرحله یک استفاده می کنند، به کار می گیرند؛ در نتیجه سود عملیاتی بیشتری نسبت به شرکتهایی که از ابزارهای مرحله اول استفاده می کنند، دارند. اما چون تعداد شرکتهای موجود که از ابزارهای مراحل

تکامل سوم و چهارم استفاده می‌کنند قابل ملاحظه نیستند لذا اثر معنی داری در خصوص وجود رابطه بین سود عملیاتی و ابزارهای مراحل تکامل این شرکتها در مقایسه با ابزارهای مرحله دو مشاهده نشد. نتیجه‌گیری مذکور با نتیجه پژوهش‌های چان (۲۰۰۲)، عبدالرحمن و همکاران (۲۰۰۴)، که بیانگر استفاده اندک از ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته (ابزارهای مراحل سه و چهار حسابداری مدیریت) است، مطابقت دارد. با توجه به نتیجه‌گیری مذکور مبنی بر استفاده اندک از ابزارهای مدیریت هزینه پیشرفته توسط مدیران مالی و همچنین نتیجه پژوهش نوروش و مشایخی (۱۳۸۴) مبنی بر فاصله بین دیدگاه‌های دو گروه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه نسبت به مفاهیم، روش‌های نوین حسابداری مدیریت پیشنهاد می‌شود که انجمن‌ها و نهادهای ذیربط، همچون انجمن مدیران مالی، برای مدیران مالی کلاس‌هایی برگزار کنند که به این مدیران در رابطه با مزایای ابزارهای مدیریت هزینه و نحوه به‌کارگیری آن آموزشهایی بدهند. همچنین مدیران مالی خود نیز می‌توانند از کمک مشاورانی که در زمینه حسابداری مدیریت و ابزارهای مدیریت هزینه تخصص بالایی دارند کمک بگیرند.

در رابطه با محدودیت‌های پژوهش می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱. عدم همکاری لازم برخی از مدیران مالی در تکمیل پرسشنامه، به دلایل مشغله کاری و یا عدم درک صحیح از موضوع پژوهش.
۲. عدم آشنایی کامل مدیران مالی با ابزارهای مدیریت هزینه و مزایای پیاده‌سازی این ابزارها، یکی دیگر از مشکلات موجود بر سر راه جمع‌آوری داده‌های پژوهش حاضر بوده است.
۳. از آنجا که در این پژوهش امکان برگشت تمام پرسشنامه‌های ارسال شده برای نمونه آماری وجود نداشته است، علی‌رغم ارسال پرسشنامه برای تمامی طبقات جامعه آماری، احتمال دارد پرسشنامه‌های دریافتی شامل طبقه خاصی از نمونه انتخابی نباشد و نتوان نتایج به دست آمده از این پژوهش را به کل جامعه آماری تعمیم داد.

در رابطه با پیشنهادات تحقیقات آتی نیز با توجه به محدودیت بیان شده در بند ۳، می‌توان پیشنهاد داد که فرضیه پژوهش حاضر را در هر صنعت (هر طبقه از جامعه آماری این پژوهش) به صورت جداگانه برای پژوهش آتی مورد بررسی قرار داد و همچنین می‌توان

پیشنهاد کرد که تاثیر موضوع دانش محوری شرکتها را بر روی به کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده این شرکتها مورد آزمون قرار گیرد.

منابع

- پاک مرام، عسگر؛ محمدی، بیژن؛ و جعفر بیگ زاد، عوامل موثر بر کاربرد سیستم های مدیریت هزینه در صنعت پتروشیمی ایران، *مجله فراسوی مدیریت*، شماره ۱۴، ۱۳۸۹.
- پورموسی، علی اکبر، مدیریت بر مبنای فعالیت ها (ABM)، *نشریه صنعت لاستیک ایران*، شماره ۵۵، ۱۳۸۸.
- ثقفی، علی؛ رباب اسماعیلی، رحیم، بررسی اثرات اقتصادی پیوستن ایران به سازمان تجارت جهانی بر روی صنعت خودرو با نگرش به روش های نوین حسابرسی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۵، ۱۳۸۳.
- حساس یگانه، یحیی؛ دیانتی دیلمی، زهرا؛ و ابراهیم نوروزیگی، بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مجله حسابداری مدیریت*، ۱۳۹۰.
- حسن زاده، اشرف، هزینه یابی بر مبنای هدف، ابزار قدرتمند واحدهای تحقیق و توسعه R&D. *ماهنامه کنترل کیفیت*، شماره ۴۶، ۱۳۹۰.
- حسینیان، کاظم، روش هزینه یابی کایزن در حسابداری و نقش آن در کاهش بهای تمام شده، *ماهنامه صنعت سیمان*، شماره ۱۰۲، ۱۳۸۸.
- حنفی زاده، پیام؛ زارع رواسان، احد، روش تحلیل ساختارهای چندسطحی با استفاده از نرم افزار *SmartPLS*. انتشارات ترمه، چاپ اول، ص ۷۶-۲۷، ۱۳۹۱.
- خدای پور، احمد، طالبی، رقیه، بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مجله دانش حسابداری*، سال اول، شماره ۲، صفحات ۱۱۷-۱۳۰، ۱۳۸۹.
- خوش طینت، محسن؛ جامعی، اشرف، هزینه یابی هدف، شناخت، کاربرد و به کارگیری آن، *مجله حسابرسی*، شماره ۱۶، ۱۳۸۱.
- رامین مهر، حمید؛ چارستاد، پروانه، روش تحقیق کمی با کاربرد مدل سازی معادلات ساختاری. انتشارات ترمه، چاپ اول، ص ۱۲۳-۱۱۲، ۱۳۹۲.

- رضایی دولت آبادی، حسین؛ صالح زاده، رضا؛ عطارپور، محمدرضا؛ و هادی بالویی جام خانه، مدیریت هزینه از طریق طراحی محصول: ارائه مدل تلفیقی از روش های هزینه یابی هدف، QFD و مهندسی ارزش، *مجله مدیریت تولید و عملیات*، شماره ۵، ۱۳۹۱.
- شریفی میلانی، هامون، یکپارچه سازی هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش برای توسعه زنجیره تامین، *ماهنامه روش*، شماره ۱۰۷، ۱۳۸۶.
- طالقانی، محمد؛ اسماعیل پور، فریبا، مدیریت کیفیت جامع (مفاهیم، کاربردها، روشها)، *ماهنامه مهندسی مدیریت*، شماره ۵۱، ۱۳۹۲.
- فخاریان، ابوالقاسم، هزینه یابی هدف، ابزاری مدیریت هزینه، *مجله حسابداری*، ۱۳۸۳.
- گودرزی، احمد، مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه گیری به سمت علت ها، *ماهنامه تدبیر*، شماره ۱۸۰، ۱۳۸۶.
- مشایخی، بیتا؛ نوروش، ایرج، نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشجویان و شاغلین در حرفه حسابداری، *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۳۳-۱۶۱، ۱۳۸۴.
- معصوم زاده، جعفر؛ یعقوبی، ولی الله، کاهش هزینه ها در نظام مدیریت و نگهداشت شهرداری ها، *فصلنامه اقتصاد شهر*، شماره ۱۶، ۱۳۹۱.
- مهرانی، ساسان؛ مهرانی، کاوه؛ و حمیدرضا لهراسبی، تاثیر مدیریت هزینه و تمایز محصول بر عملکرد مالی بلندمدت، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۲۷، پاییز ۱۳۸۹، ص ۷۴-۵۹.
- نیکبخت، محمدرضا؛ دیانتی دیلمی، زهرا، *حسابداری مدیریت*، موسسه کتاب مهربان نشر، چاپ دوم، ص ۳۷۰-۵۳۰، ۱۳۹۱.
- Abdel- Kader, M. And Robert, L. IFAK S' Conception Of The Evolution Of Management Accounting: A Research Note, *Advances In Management Accounting*, Volume15, 229-247. 2006.
- Abdul rahman, i.k, tew, y.h, and omar, n., *management accounting practices of small and medium industries (smi) in Malaysia: a preliminary study*, a paper presented at asian management accounting forum in fukuoka, japan, 1-4, 2002.
- Amel Ben Hadj Salem-Mhamdia, Bahia Bejar Ghadhab, Value management and activity based costing model in the Tunisian restaurant, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 24 Iss: 2, pp.269 – 288, 2012.

- Buckingham. M, and loomba, A.P.S, Advantageous Cost Structure: A Strategic Costing Case Study. *Production & Inventory Management Journal* 1st, Quarter, 42, (1), 12. 18, 2001.
- Chan, y.k. (2002), *management accounting practices in sangapor, a paper presented at asian management accounting forum in fukuoka, japan*, 1-4, 2002.
- Chin, W. W, *The partial least Squares approach to structural equation modeling in modern Methods for Business Research*. Marcoulides, G.A. (Ed), *Lawrence Erlbaum Associates, Mahwah, NJ*.1295-1336, 1998.
- Cronbach, L.J, Coefficient *alpha and the internal structure of tests*.*Psychometrika*. 16(3).297-334, 1951.
- Huber, F, Hermmann, A, Frederik, M, Vogel, j, Vollhardt, K, *Casual model lierung mit partial Least Squares*, wend orient Gabler, 2007.
- Robert Kee, Michele Matherly, Target Costing in the Presence of Product and Production Interdependencies, *Advances in Management Accounting*, Volume 22, Emerald Group Publishing Limited, pp.135-158, 2013.
- Sukurai.M. M, *Integrated Cost Management: Companywide Prescription for Higher Profits and Lower costs*, Portland, Oregon, 1996.
- Tad Leahy, *the Target Costing Bull s Eye*, Business Finance Magazin, 1998.
- Zengin, y and Ada, E, Cost Management through Product design: Target costing approach, *International journal of production Research*, 4(19), 5593-5611, 2010.