

مجله دانش حسابداری / سال اول / شماره ۲ / پاییز ۱۳۸۹ / صفحات ۱۱۷-۱۳۷

بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای تولیدی

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر احمد خدای پور\*

رقیه طالبی\*\*

تاریخ پذیرش: ۸۹/۷/۱۵

تاریخ دریافت: ۸۹/۱/۲۹

## چکیده

هدف این تحقیق، بررسی میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و اثربخشی هر یک از ابزارهای تحت بررسی است. این تحقیق از نوع پیمایشی، و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه کتبی که اعتماد و اعتبار آنها مورد تایید قرار گرفته، استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و تجزیه تحلیل سر به سر استفاده می‌کنند. همچنین مدیران از ابزارهای کارت ارزیابی متوازن، فرایند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت چندان استفاده نمی‌کنند. این تحقیق نشان داد که ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل سر به سر بیشترین اثربخشی را دارد. همچنین ابزارهای فرایند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت نیز اثربخش است. مهمترین موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مورد بررسی به ترتیب هزینه و منفعت به کارگیری ابزارها،

---

\* استادیار دانشگاه شهید باهنر کرمان

\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه شهید باهنر کرمان

کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاستهای مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت است. واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، ابزارهای حسابداری مدیریت، کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت، بورس اوراق بهادار تهران.

#### مقدمه

نقش حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی کشور با توجه به وضعیت اقتصادی در دو دهه گذشته کاملاً جلوه کرده است. با حرکت به سوی خصوصی سازی، تغییرات در الگوهای رقابت، تولید، ساختار شرکتها، توسعه فناوری و نیز مطرح شدن تجارت جهانی، اهمیت حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی بخوبی مشهود است. تحقیقات تجربی اخیر در کشورهای غربی نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت برای نگهداشتن ارتباط خود با سطح جهانی شدن روزافزون امروزی، باید با تغییر در نیازهای مدیران هماهنگ شود. بسیاری از شرکتها به منظور ادامه بقا در بازارهای رقابتی، ناگزیرند با استفاده از روشهای نوین در جهت بهبود مستمر کیفیت و کنترل و کاهش بهای تمام شده محصولات خود بکوشند. ابزارهای حسابداری مدیریت از این تغییرات بی‌تأثیر نبوده، و روند رو به رشدی داشته‌اند. این روند با مطرح شدن هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف، تولید بهنگام، مدیریت کیفیت جامع آغاز شده و در دو دهه اخیر با ظهور ابزارهایی از قبیل فرایند مهندسی مجدد، کارت ارزیابی متوازن، ادامه یافته است. رقابت فزاینده اقتصادی فشار زیادی بر مدیران شرکتها وارد می‌سازد تا تصمیم‌گیریهای تجاری را در جهت حداکثر کردن عملکرد مالی بگیرند. با توجه به این تحولات دیگر نمی‌توان از این شیوه‌ها بسادگی گذر کرد و لازم است در برنامه‌ریزی و کنترل سازمان، نقش و کاربرد آنها بررسی شود.

سازمانهای گوناگون به منظور تحقق اهدافی چون تدوین استراتژی کلی و برنامه‌های بلندمدت، تصمیم‌گیری برای تخصیص منابع، حداکثر نمودن ارزش شرکت و ثروت سهامداران و توجه به مسئولیتهای اجتماعی سازمان باید از ابزارهای حسابداری مدیریت

استفاده کنند. تحقق این اهداف، وظایفی مانند تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی، کمک به مدیران در راهبری و کنترل فعالیتهای عملیاتی، انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای هدفهای سازمان، سنجش و ارزیابی عملکرد بخشهای تابع، مدیران و سایر کارکنان را برای حسابداری مدیریت الزامی می‌کند. به این ترتیب، حسابداری مدیریت باید به کمک ابزارهای موجود، اطلاعات دقیقتر و وسیع‌تری به مدیران به منظور تصمیم‌گیریهای مختلف ارائه کند. وجود چنین ابزارهای نوین و اثربخش حسابداری مدیریت، مدیران را در دستیابی بهتر و بهینه‌تر به اهداف شرکت یاری کند که در رأس این اهداف افزودن ثروت سهامداران و ارزش شرکت است. شیوه‌های مورد مطالعه در این تحقیق در جهت تحقق اهداف و وظایف یاد شده است.

هدف این تحقیق، تعیین میزان استفاده، اثربخشی و چالشهای موجود بر سر راه اجرای روشها و ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. ابزارهای مورد بررسی در این پژوهش عبارت است از تجزیه و تحلیل سربه‌سر، تجزیه و تحلیل انحرافات، کارت ارزیابی متوازن، فرایند مهندسی مجدد، بودجه‌بندی، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت.

#### پیشینه تحقیق

##### تحقیقات خارجی

از جمله پژوهشهای خارجی و داخلی انجام شده در خصوص کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت می‌توان به تحقیق شانهاال و لانگک فیلد<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) اشاره کرد. شانهاال و لانگک فیلد کاربرد روشهای پیشرفته حسابداری مدیریت رادر شرکتهای استرالیایی مورد بررسی قرار دادند. آنها بیان کردند که به رغم اینکه اغلب شرکتهای این روشها را به کار گرفته‌اند، هنوز روشهای سنتی کاربرد زیادی دارد. البته اغلب این شرکتهای بر استفاده از روشهای پیشرفته حسابداری مدیریت در آینده تأکید داشتند. به نظر پژوهشگران یاد شده

شاید هنوز زود باشد که اظهارنظر شود که روشهای سنتی حسابداری مدیریت برای تولیدکنندگان نامناسب و نامربوط است.

اولاین آدامس<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) نیز در تحقیقی به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران مالی مؤسسات آموزش عالی پرداختند. ابزارهای مورد مطالعه آنها شامل بودجه‌بندی برنامه‌ای، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، بودجه‌بندی موقتی، بودجه‌بندی نقدی و روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بود. یافته‌های کلیدی این پژوهش به شرح زیر بود:

- مؤسسات آموزش عالی خصوصی نسبت به مراکز مشابه عمومی بر کاربرد شیوه‌های حسابداری مدیریت بیشتر تأکید دارند.

- مراکز آموزش عالی کاربرد شیوه‌های بودجه‌بندی، قیمت‌گذاری، سنجش عملکرد و تأمین منابع مالی از خارج سازمان را از واحدهای تجاری موفق در اجرای این ابزارها، اقتباس کرده‌اند.

- شرایط خاص مالی در مؤسسات آموزش عالی تأثیر بسیار اندکی بر کاربرد شیوه‌های حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد.

بر اساس این پژوهش عدم‌درک صحیح مدیران از اهداف خاص، کاربرد هر یک از ابزارها جزء مهمترین موانع استفاده از این شیوه‌ها شناسایی شد.

انجمن حسابداران مدیریت امریکا (۲۰۰۳) در پژوهشی به کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکتهای آمریکایی پرداختند. شیوه‌های مورد بررسی آنها در قالب چهار گروه شیوه‌های بودجه‌بندی و ارزشیابی، شیوه‌های پشتیبان تصمیم‌گیری، روشهای کنترل، تحلیل و برنامه‌ریزی و شیوه‌های سنجش و بهبود عملکرد دسته‌بندی شد. برخی از یافته‌های کلیدی این پژوهش به شرح زیر بود:

- مدیریت هزینه از عوامل اصلی در تصمیم‌گیریهای اساسی است.

- پذیرش ابزار مدیریت هزینه جدید در محیط اقتصادی فعلی اولویت ندارد.

- ابزارهای حسابداری مدیریت سنتی هنوز به صورت گسترده به کار می‌رود.

- تأمین منابع لازم، فناوریهای مؤثر و کارآمد و تجربه‌های داخلی به علاوه شیوه‌های مقرداری به عنوان مهمترین محرکهای پذیرش بهترین روشها است.

بر اساس پژوهش یاد شده، شیوه‌های مقرداری، هزینه‌یابی سنتی و بودجه‌بندی عملیاتی پرکاربردترین ابزارها و برنامه‌ریزی آرمانی کم کاربردترین روش است. هم‌چنین موانع به‌کارگیری این ابزارها در شرکتهای کوچک و بزرگ امریکایی متفاوت بود. مهمترین مانع استفاده ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکتهای کوچک، فعالیت خاص سازمان و در شرکتهای بزرگ امریکایی کمیته مدیریت سازمان است.

مارگارت جی. ریدنبا<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) پژوهشی با عنوان «استفاده ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران مالی دانشگاه‌های رتبه دو، کالجهای عمومی و کالجهای پایه امریکایی» به بررسی میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت پرداخته است. هفت ابزار مورد مطالعه شامل تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برنامه‌های آکادمیک، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برنامه‌های غیرآکادمیک، هزینه‌های مربوط و الگوهای تصمیم‌گیری درآمد، تجزیه تحلیل بازده سرمایه‌گذاری، تجزیه تحلیل انحرافات و حسابداری سنجش مسئولیت بود. بر اساس نتایج این تحقیق شیوه‌های هزینه‌های مربوط و مدل‌های تصمیم‌گیری درآمد، تجزیه تحلیل انحرافات و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر، بیشترین میانگین کاربرد و اثربخشی را نسبت به سایر ابزارها داشت. هم‌چنین مشکلات مربوط به پذیرش ابزارهای نوین، مسئله هزینه و منفعت به‌کارگیری ابزارها و کمبود نیروی زبده انسانی جزء مهمترین موانع استفاده از این شیوه‌ها شناسایی شد و عواملی چون تجربه، آموزش و داشتن گواهینامه‌های تخصصی حسابداری مدیریت در عدم کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت دخیل بوده است.

#### پژوهشهای داخلی

اغلب مطالعات در داخل کشور به صورت موردی بر یکی از ابزارها و فقط در زمینه خاصی انجام شده است و به صورت مستقیم در ارتباط با کاربرد ابزارهای حسابداری

مدیریت توسط مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیست. برخی از پژوهشها نیز به بررسی نظری شیوه‌های حسابداری مدیریت و چالشهای فراروی اجرای آن پرداخته‌اند.

نوروش و مشایخی (۱۳۸۴) به بررسی نیازها و اولویتهای آموزشی حسابداری مدیریت پرداخته‌اند. آنها فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری را در این زمینه مورد بررسی قرار داده‌اند. در این پژوهش ۱۸ ابزار حسابداری مدیریت از لحاظ اهمیت آموزشی و کاربرد اولویت‌بندی شده است و جامعه مورد بررسی دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه بود. در بخشی از تحقیق از شاغلان در حرفه خواسته شده بود که میزان اهمیت هریک از ۱۸ روش مشخص شده حسابداری مدیریت را از لحاظ استفاده در سازمان خود مشخص کنند. بر اساس نظر این گروه ابزارهای بودجه‌بندی عملیاتی، بهایابی محصول، تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سرمایه‌ای، مدیریت وجوه نقد، ارزیابی عملکرد، تجزیه و تحلیل سر به سر در اولویتهای نخست است و شیوه‌های بهایابی استاندارد و مرحله‌ای، حسابداری مدیریت استراتژیک، بهایابی بر مبنای فعالیت، قیمت‌گذاری انتقالی، مدیریت بر مبنای فعالیت، بهایابی سفارش کار، بهایابی کیفیت، بهایابی مستقیم و حسابداری سنجش مسئولیت به ترتیب در اولویتهای بعدی قرار داشت.

دستگیر و یارمحمدی (۱۳۸۲) با بررسی موانع سیستم هزینه‌یابی بر مبنای هدف در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که عدم امکان تعیین قیمت رقابتی، رایج نبودن طرز فکر مشتری‌مداری، نبودن روحیه کار گروهی، عدم استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و عدم استفاده از مهندسی ارزش، مانعی برای به کارگیری سیستم هزینه‌یابی هدف است.

اعتمادی و زارعی (۱۳۸۱) در پژوهشی با بررسی عوامل مؤثر بر لزوم استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی نشان دادند که واحد خودروساز مورد مطالعه در صورتی که در حفظ جایگاه خود در بازار با دشواری روبه‌رو شده، و افزون بر آن، نسبت به سودآوری خود در آینده دچار تردید باشد به

ضرورت باید به سمت استفاده از روشهای مدیریت هزینه و از جمله هزینه‌یابی بر مبنای هدف روی آورد.

نمازی و شکاری (۱۳۷۹) با بررسی کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در افزایش بهره‌وری کارخانه سیمان فارس نشان دادند که با استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌توان به ارزیابی عملکرد مراکز فعالیت پرداخت و مزاد و کمبود نیروی انسانی دایره‌ها را با مقایسه تعداد نیروی کار و حجم فعالیتها مشخص نمود؛ هم‌چنین فعالیتها فاقد ارزش افزوده را حذف کرد.

فخاریان و رشنو (۱۳۷۳) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر عدم استفاده از کنترل‌های سنجش مسئولیت در شرکت سهامی عام سیمان فارس و خوزستان پرداخته‌اند. در این پژوهش چنین نتیجه‌گیری شد که با توجه به پراکندگی واحدهای تابع این شرکت بستری مناسب برای اجرای سیستم سنجش مسئولیت است. هم‌چنین عدم گسترش تفکر سیستمی موجب شده است که طراحی و اجرای سیستمهای حسابداری بدون توجه به ساختار سازمانی صورت گیرد و بسیاری از مدیران به دلایل مختلف از جمله عدم تخصص کافی، علاقه‌ای به اجرای سیستمهای کنترلی ندارند. در نتیجه از سیستمهای کنترل سنجش مسئولیت به نحو مناسب و مطلوب استفاده نمی‌شود.

#### فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های تحقیق در دو گروه الف و ب برای هشت ابزار مورد بررسی ارائه می‌شود که برای فرضیه‌های هر گروه یک مورد ذکر و مابقی مشابه آن است.

فرضیه‌های گروه الف:

۱- مدیران شرکتهای تجزیه و تحلیل سربه سر به عنوان یکی از ابزارهای حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند.

فرضیه‌های گروه ب:

۱- به نظر مدیران شرکتهای تجزیه و تحلیل سربه سر از اثربخشی لازم برخوردار است.

### روش تحقیق

#### جامعه و نمونه آماری

مدیران سطوح عالی شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران شامل مدیر عامل، اعضای هیئت مدیره، مدیران مالی یا رئیس حسابداری، معاون مالی اداری یا معاون مدیر مالی در سال ۱۳۸۷ جامعه آماری این تحقیق هستند. دلیل انتخاب مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری پژوهش به شرح زیر است:

۱- شواهد تجربی حاکی است که شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا حدود زیادی از لحاظ نوع مالکیت، مدیریت، فعالیت، الزامات قانونی در گزارشدهی اطلاعات و سایر ویژگیهای مهم به طور محتوایی نماینده مناسبی از شرکتهای سهامی عام هستند.

۲- امکان دستیابی به اطلاعات شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به گونه ای مناسب وجود دارد.

در این تحقیق برای انتخاب نمونه از روش نمونه گیری تصادفی ساده و به منظور برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران<sup>۴</sup> استفاده شده است. روش پژوهش با توجه به هدف تحقیق به صورت پیمایشی است.

#### ساختار ابزار اندازه گیری

برای جمع آوری اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه ها از پرسشنامه استفاده شده است. سه بخش اصلی در این پرسشنامه به این شرح زیر است: بخش اول به اطلاعات عمومی اختصاص دارد که در ارتباط با عنوان پست سازمانی، رشته تحصیلی، مدرک تحصیلی و میزان سوابق مدیریت پرسش شوندگان است. بخش دوم پرسشنامه در ارتباط با سؤالات تخصصی است که این سؤالات به دو گروه الف و ب تقسیم شده است. در ابتدای هر گروه توضیح مختصری در مورد سؤالات ارائه شده است. در قسمت الف سؤالی در مورد



ابزارهای مورد استفاده مدیران مطرح شده است. همچنین این قسمت شامل هشت سؤال است که هر کدام به منظور تعیین میزان استفاده مدیران از ابزار خاصی بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت درجه‌بندی شده است. قسمت ب شامل هشت سؤال است که هر کدام به منظور تعیین میزان اثربخشی هر یک از ابزار ذکر شده در قسمت الف بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت درجه‌بندی شده‌اند. بخش سوم پرسشنامه مربوط به موانع به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت است. این بخش شامل دوازده سؤال است که هر کدام به منظور تعیین میزان اهمیت هر یک از موانع بر سر راه استفاده از روشهای مذکور بر اساس طیف پنج گزینه‌ای لیکرت درجه‌بندی شده‌اند. در پایان در قسمت پیوست، توضیحات مختصری در مورد برخی از ابزارهای حسابداری مدیریت که به نظر می‌رسید به توضیح بیشتری نیاز دارند، ارائه شده است.

پرسشنامه کتبی به منظور پاسخگویی به ۳۸۰ مورد در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس فرستاده شد. از مجموع کل پرسشنامه‌های توزیع شده تعداد ۱۱۴ پرسشنامه طی دو نوبت دریافت، و با بررسی تک تک آنها ۱۱۲ پرسشنامه قابل قبول تشخیص داده شد.

### پایایی و روایی ابزار اندازه‌گیری

این پژوهش با استفاده از شیوه‌های مختلف دو جنبه اعتبار ابزار سنجش، یعنی پایایی و روایی را مورد آزمون قرار داده است. به منظور سنجش پایایی از آزمون بازآزمایی استفاده شد. پس از آزمون اسپیرمن، ضریب بازآزمایی (هم‌بستگی) برای سؤالات گروه الف ۰/۹۲۵ برای سؤالات گروه ب ۰/۸۳۵ و برای سؤالات بخش سوم برابر ۰/۸۹۱ به دست آمد. برای سنجش اعتبار اجزای ابزار از آزمون ضریب آلفای کرانباخ استفاده شد. در این تحقیق ضریب آلفای کرانباخ محاسبه شده برای پیش آزمون ۰/۹۲ و برای کل پرسشنامه‌های برگشتی برابر با ۰/۸۳ بوده است. در نتیجه سازگاری اجزای پرسشنامه تأیید می‌شود.

در این مطالعه به منظور تأیید روایی ساختاری، پرسشنامه مقدماتی مورد نظرخواهی تعداد معدودی از متخصصان و صاحبان نظر قرار گرفت و از آنها خواسته شد که مفاهیم و سازه‌های غیر مرتبط با این تحقیق را ارزیابی، و در صورت مشاهده شناسایی نمایند. در تحقیق برای بررسی تأثیر بالقوه پرسشنامه‌های پاسخ داده نشده از روش ارسال پرسشنامه «دو مرحله‌ای» و مقایسه نتایج هر مرحله استفاده شده است.

پرسشنامه‌های ارسالی در دو نوبت و به فاصله ۱۴ روز بین مدیران سطوح عالی توزیع شده نتایج در نوبت اول و دوم با یکدیگر مقایسه شد. این مقایسه با استفاده از آزمون آماری تی-تست و در سطح معناداری ۰/۰۵ انجام پذیرفت و نتایج نشان داد که تفاوت معناداری بین نتایج در خصوص پاسخ به یکایک سؤالات در دو نوبت نیست و پاسخ بالقوه پاسخ ندادگان بر نتایج تحقیق چندانی نداشت. اطلاعات مربوط به پرسشنامه و پاسخهای دریافت شده در جدول شماره ۱ آورده شده است.

جدول شماره (۱): اطلاعات مربوط به توزیع پرسشنامه و پاسخهای دریافت شده

درصد	تعداد	شرح
۱۰۰	۳۸۰	پرسش نامه های توزیع شده
۳۰	۱۱۴	پرسش نامه های پاسخ داده شده
۱۶/۳	۶۲	مرحله اول
۱۳/۷	۵۲	مرحله دوم
۷۰	۲۶۶	پرسش نامه های پاسخ داده نشده
۱۰۰	۳۸۰	جمع

### روشهای آماری پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیات از آزمون توزیع دوجمله‌ای استفاده شده است. فرضیات آماری مورد استفاده برای هر دو گروه به صورت ذیل ارائه شده است:

$$H_0: p > .5$$

$$H_1: p \leq .5$$

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزارهای SPSS و صفحه گسترده اکسل استفاده شده است. لازم به یادآوری است که نمره میزان استفاده مدیران شرکتها از ابزارهای حسابداری مدیریت از عدد یک تا پنج به ترتیب به معنای «خیلی کم» تا «خیلی زیاد» است (فرضیات گروه الف). نمره میزان اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت از عدد یک تا پنج به ترتیب به معنای «خیلی کم» تا «خیلی زیاد» است. برای آزمون توزیع دوجمله‌ای، این نمره‌ها مذکور به دو گروه مطلوب («تاحدودی»، «زیاد» و «خیلی زیاد») و نامطلوب («خیلی کم» و «کم») تقسیم است.

جدول شماره (۳): آمار توصیفی مربوط به سابقه مدیریت

آزمودنیها	
درصد فراوانی	رشته تحصیلی
۴۵/۵	حسابداری
۳۳/۹	مدیریت و اقتصاد
۱۴/۳	رشته‌های فنی
۳/۶	سایر موارد
۹۷/۳	کل
۲/۷	بی پاسخ
۱۰۰	کل

جدول شماره (۲): آمار توصیفی مربوط به پست سازمانی

آزمودنیها	
درصد فراوانی	پست سازمانی
۷/۱	مدیر عامل
۳۹/۳	مدیر مالی یا رئیس حسابداری
۴۲/۸	معاون اداری و مالی
۹/۹	عضو هیئت مدیره
۹۹/۱	کل
۰/۹	بی پاسخ
۱۰۰	کل

جدول شماره (۵): آمار توصیفی مربوط به رشته تحصیلی

آزمودنیها	
درصد فراوانی	سابقه مدیریت
۵/۳	تا ۵ سال
۲۳/۲	۶ تا ۱۰ سال
۲۹/۵	۱۱ تا ۱۵ سال
۴۲	بیش از ۱۵ سال
۱۰۰	کل
۰	بی پاسخ
۱۰۰	کل

جدول شماره (۴): آمار توصیفی مربوط به مدرک تحصیلی

آزمودنیها	
درصد فراوانی	مدرک تحصیلی
۴۰/۲	کارشناسی
۴۸/۲	کارشناسی ارشد
۷/۱	دکتری
۱/۸	سایر موارد
۹۷/۳	کل
۲/۷	بی پاسخ
۱۰۰	کل

یافته‌های تحقق

اطلاعات جمعیت‌شناسی

نتایج اطلاعات جمعیت‌شناسی در جدولهای ۲ تا ۴ آورده شده است. نتایج اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که تقریباً تمام پاسخ‌دهندگان از مدارج تحصیلی بالایی برخوردار بودند. حدود ۵۷ درصد دارای مدرک دکتری و کارشناسی ارشد و ۴۱/۳ درصد دارای مدرک کارشناسی بودند. رشته تحصیلی بیشتر پاسخ‌دهندگان حسابداری و مدیریت بود. تقریباً ۹۰ درصد آنها از مدیران مالی و معاونان یا روسای حسابداری شرکتها بوده‌اند که در استفاده ابزارهای حسابداری مدیریت نقش مستقیم ایفا می‌کردند. همچنین حدود ۷۲ درصد پاسخ‌دهندگان، سابقه مدیریتی بیش از ده سال داشتند که ۴۲ درصد از آنان سابقه‌ای بیش از ۱۵ سال داشتند.

جدول شماره (۶): میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران

درصد فراوانی پاسخها				ابزارهای حسابداری مدیریت
کل	بی پاسخ	خیر	بلی	
۱۰۰	۰	۲۲/۳	۷۷/۷	تجزیه و تحلیل سر به سر
۱۰۰	۰	۱۷/۹	۸۲/۱	تجزیه و تحلیل انحرافات
۱۰۰	۲/۷	۷۸/۵	۱۸/۸	ارزیابی متوازن
۱۰۰	۳/۶	۶۹/۶	۲۶/۸	فرآیند مهندسی مجدد
۱۰۰	۰	۱۴/۳	۸۵/۷	بودجه بندی
۱۰۰	۰	۸۰/۴	۱۹/۶	حسابداری سنجش مسئولیت
۱۰۰	۰	۷۲/۳	۲۷/۷	هزینه‌یابی بر مبنای هدف
۱۰۰	۰	۸۱/۲	۱۸/۸	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

در جدول شماره ۶ میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس آورده شده است. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود ۸۷ نفر (۷۷/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان) از ابزار تجزیه و تحلیل سر به سر استفاده

می‌کنند؛ ۹۲ نفر (۸۲/۱ درصد) از ابزار تجزیه و تحلیل انحرافات؛ ۲۱ نفر (۱۸/۸ درصد) از ابزار ارزیابی متوازن؛ ۳۰ نفر (۲۶/۸ درصد) از ابزار فرایند مهندسی مجدد؛ ۱۱۲ نفر (۱۰۰ درصد) از ابزار بودجه‌بندی؛ ۲۲ نفر (۱۹/۶ درصد) از ابزار حسابداری سنجش مسئولیت؛ ۳۱ نفر (۲۷/۷ درصد) از ابزار هزینه‌یابی بر مبنای هدف؛ ۲۱ نفر (۱۸/۸ درصد) از ابزار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده می‌کنند. در ضمن درصد افرادی که در مورد استفاده هر یک از ابزارها پاسخ نداده‌اند، مشخص شده است.

جدول شماره (۷): نتایج آزمون فرضیه‌های گروه الف

شماره فرضیه	ابزارهای حسابداری مدیریت	خطای آزمون	احتمال مشاهده شده	تایید یا رد فرضیه	میانگین	انحراف معیار
۱	تجزیه و تحلیل سر به سر	۰/۰۱۱	۰/۷۷۷	تایید	۳/۲۵	۱/۴۳
۲	تجزیه و تحلیل انحرافات	۰/۰۰۲	۰/۸۲۱	تایید	۳/۵۱	۱/۴
۳	ارزیابی متوازن	۰/۹۹۹	۰/۱۸۸	رد	۱/۵۶	۲/۰۹
۴	فرآیند مهندسی مجدد	۰/۹۷۲	۰/۲۶۸	رد	۱/۸۱	۲/۲۹
۵	بودجه‌بندی	۰/۰۰۰	۰/۸۵۷	تایید	۳/۷۹	۱/۱۵
۶	حسابداری سنجش مسئولیت	۰/۹۹۹	۰/۱۹۶	رد	۱/۶۴	۲/۴۹
۷	هزینه‌یابی بر مبنای هدف	۰/۹۸۳	۰/۲۷۷	رد	۱/۷۷	۲/۳۱
۸	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۰/۹۹۹	۰/۱۸۸	رد	۱/۵۷	۲/۶۸

#### نتایج آزمون فرضیه‌ها

در جدول شماره (۷) نتایج آزمون فرضیه‌های گروه الف با استفاده از آزمون توزیع دوجمله‌ای آورده شده است. نتایج آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که مقدار خطای مشاهده شده برابر ۰/۰۱۱ است که از سطح خطای پذیرفته شده ۰/۰۵ کوچکتر است. همچنین احتمال مشاهده شده در گروه نامطلوب ۰/۲۲۳ است که از احتمال آزمون (۰/۵) کوچکتر است. در نتیجه در سطح اطمینان بیش از ۹۵ درصد فرضیه صفر پذیرفته، و

فرضیه مقابل رد می‌شود. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزار تجزیه و تحلیل سر به سر استفاده می‌کنند. نتایج آزمون فرضیه‌های دوم و پنجم با توجه به سطح خطای کمتر از ۵٪ و همچنین میانگین نمره‌های بالاتر از ۳/۵ حاکی از تأیید دو فرضیه ذکر شده است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابزار تجزیه و تحلیل انحرافات و بودجه‌بندی استفاده می‌کنند. انحراف معیار میزان استفاده از ابزارهای تجزیه و تحلیل سر به سر، تجزیه و تحلیل انحرافات و بودجه‌بندی حدود یک است که حاکی از تنوع پاسخهای داده شده توسط پرسش‌شوندگان است.

نتایج آزمون فرضیه‌های سوم، چهارم، ششم، هفتم و هشتم نشان می‌دهد که مقدار خطای مشاهده شده برای تمام فرضیه‌های ذکر شده از ۵٪ بیشتر است. هم‌چنین میانگین مشاهدات فرضیه‌های ذکر شده از ۳ کمتر است که از سطح خطای پذیرفته شده ۰/۰۵ کوچکتر است. در نتیجه فرضیه‌های سوم، چهارم، ششم، هفتم و هشتم رد می‌شود و می‌توان گفت مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از روشهای ارزیابی متوازن، فرایند مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسئولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف، و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده نمی‌کنند.

جدول شماره (۸): نتایج آزمون فرضیه‌های گروه ب

شماره فرضیه	ابزارهای حسابداری مدیریت	خطای آزمون	احتمال مشاهده شده	تایید یا رد فرضیه	میانگین	انحراف معیار
۱	تجزیه و تحلیل سر به سر	۰/۰۰۱	۰/۷۵	تایید	۳/۳۷	۱/۱۵
۲	تجزیه و تحلیل انحرافات	۰/۰۰۱	۰/۷۵۹	تایید	۳/۴۷	۱/۱۸
۳	ارزیابی متوازن	۰/۹۸۳	۰/۳۸۴	رد	۲/۳۸	۱/۲۰
۴	فرایند مهندسی مجدد	۰/۰۰۲	۰/۷۱۴	تایید	۳/۳۵	۱/۲۸
۵	بودجه‌بندی	۰/۰۰۱	۰/۸۳۹	تایید	۳/۷۲	۱/۱
۶	حسابداری سنجش مسئولیت	۰/۰۰۳	۰/۶۷	تایید	۳/۱۵	۱/۲۹
۷	هزینه‌یابی بر مبنای هدف	۰/۹۹۴	۰/۳۴۸	رد	۲/۴	۱/۲۳

۱/۲۵	۳/۰۳	تایید	۰/۷۷۲	۰/۰۰۱	هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت	۸
------	------	-------	-------	-------	----------------------------	---

در جدول شماره (۸) نتایج آزمون فرضیه‌های گروه ب آورده شده که درمورد با اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت است. از بین هشت فرضیه مورد بررسی در زمینه اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت شش فرضیه مورد تأیید قرار گرفته و دو فرضیه رد شده است. نتایج آزمون فرضیه‌های اول، دوم، چهارم، پنجم، ششم، و هشتم با توجه به سطح خطای کمتر از ۵٪ و میانگین مشاهدات بیش از ۳ حاکی از تأیید فرضیه‌های ذکر شده است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که از دیدگاه مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ابزارهای تجزیه و تحلیل سر به سر، تجزیه و تحلیل انحرافات، فرآیند مهندسی مجدد، بودجه‌بندی، حسابداری سنجش مسئولیت، و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت از اثربخشی لازم برخوردار است و باید توسط مدیران شرکتهای مورد استفاده قرار گیرد.

از بین هشت فرضیه مرتبط با اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت فرضیه‌های سوم و هفتم به دلیل اینکه میزان خطا از ۵٪ است، و میانگین مشاهدات از ۳ کمتر است، مورد تأیید قرار نگرفته است؛ به عبارت دیگر از نظر پاسخ دهندگان روش کارت ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای هدف از اثر بخشی لازم برخوردار نیست. انحراف معیار میزان اثربخشی ابزارها حدود یک است که حاکی از تنوع پاسخهای داده شده توسط پرسش شوندگان است.

#### موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت

با توجه به اینکه اغلب ابزارهای حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار نمی‌گیرد در این پژوهش موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. در جدول شماره (۹) موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت از دیدگاه مدیران شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران آورده شده و رتبه هر یک از موانع مشخص شده است.

از نظر پرسش‌شوندگان، مهمترین مانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت است. مانع دوم و سوم به ترتیب کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی و اتخاذ سیاستهای مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت است. سایر موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت شامل مشکلات مربوط به پذیرش شیوه‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت، عدم ارتباط کافی بین واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان، عدم شناخت از اثربخشی و سودمندی این ابزارها، نبودن روحیه نوآوری در مدیران و اتکای مدیران به قضاوت‌های شخصی به جای سیستم‌های اطلاعاتی می‌باشد. کم‌اهمیت‌ترین مانع نیز فقدان منابع علمی در ارتباط با چگونگی کاربرد ابزارهای مورد نظر و عدم توان سیستم اطلاعاتی در ارائه اطلاعات مربوط و بموقع است. همان‌طور که در جدول شماره ۹ ملاحظه می‌شود، انحراف معیار تمام موانع بالای یک است که حاکی از تفاوت نظر پاسخ‌دهندگان است.

جدول شماره (۹): موانع استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت

رتبه	انحراف معیار	میانگین	متغیرها
۱	۱/۱۵	۳/۷۹	هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت
۲	۱/۱۴	۳/۵۴	کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی
۳	۱/۱۵	۳/۴۵	اتخاذ سیاستهای مقطعی و کوتاه‌مدت توسط دولت
۴	۱/۱۷	۳/۳۳	مشکلات مربوط به پذیرش شیوه‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت
۵	۱/۲۱	۳/۲۱	عدم ارتباط کافی بین واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان
۶	۱/۲۳	۳/۱۵	عدم شناخت از اثربخشی و سودمندی این ابزارها
۷	۱/۲۵	۳/۱۰	روحیه نوآوری در مدیران
۸	۱/۲۶	۳/۰۸	اتکای مدیران به قضاوت‌های شخصی به جای سیستم‌های اطلاعاتی
۹	۱/۲۸	۳/۰۴	کافی نبودن آموزشهای ضمن خدمت به منظور استفاده از ابزارها
۱۰	۱/۲۹	۳/۰۱	نبودن واحدی منسجم به منظور انجام محاسبات و تجزیه تحلیل ابزارها
۱۱	۱/۳	۲/۹۹	عدم توان سیستم اطلاعاتی در ارائه اطلاعات مربوط و بموقع



۱۲	۲/۱۸	۱/۷۵	نبودن منابع علمی در ارتباط با چگونگی کاربرد ابزارهای مورد نظر
----	------	------	---

### نتیجه‌گیری

نتایج مربوط به وضعیت استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت بیانگر این است که از نظر پرسش‌شوندگان ابزار تجزیه و تحلیل سر به سر و تجزیه و تحلیل انحرافات و بودجه بندی به طور گسترده استفاده می‌شود. همچنین ابزار فرایند مهندسی مجدد و هزینه‌یابی بر مبنای هدف به عنوان شیوه‌های نو ظهور حسابداری مدیریت نزدیک به ۲۷٪ استفاده کننده دارد. اما ابزارهای کارآمد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و حسابداری سنجش مسئولیت استفاده کنندگان کمی دارد و کمتر از یک پنجم نمونه تحقیق از این شیوه بهره می‌برند. بر اساس نظر مدیران شرکتهای تولیدی عضو بورس ابزار کارت ارزیابی متوازن نمی‌تواند اثربخش باشد و میزان استفاده از این ابزار در حداقل قرار دارد. از نظر پرسش‌شوندگان ابزار کارت ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای هدف از اثربخشی لازم برای دستیابی به اهداف برخوردار نیست، اما از نظر ایشان سایر ابزار از اثربخشی لازم برخوردار است. سه ابزار تجزیه و تحلیل سر به سر و تجزیه و تحلیل انحرافات و بودجه‌بندی از نظر مدیران شرکتهای تولیدی عضو بورس به عنوان اثربخش‌ترین ابزار است.

تأثیر اعتقاد پرسش‌شوندگان مبنی بر کارآمدی روش‌های تجزیه و تحلیل سر به سر و تجزیه و تحلیل انحرافات و بودجه‌بندی در استفاده اکثر قریب به اتفاق نمونه تحقیق، گویا، و از نظر آنان این ابزارها در دستیابی به اهداف آنها سودمند است. بیشترین نمره میانگین میزان استفاده از ابزارها به بودجه‌بندی اختصاص دارد که علت آن، الزام سازمان بورس اوراق بهادار بر ارائه بودجه سالانه شرکتهای پذیرفته شده است. بنابراین، تاثیر وجود ضوابط، استاندارد و قوانین الزام آور در به کارگیری یک ابزار، در این مورد تجلی می‌کند به طوری که تمامی افراد از این شیوه استفاده می‌کنند و از طرفی پرسش‌شوندگان بیشترین نمره میانگین اثربخشی (۳/۷۲) را به این ابزار داده‌اند. ابزارهای کارت ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای هدف نیز استفاده کنندگان کمی دارد. ارتباط رد ادعای این فرضیه‌ها در نظر پرسش‌شوندگان مبنی بر اثربخش نبودن این ابزار قابل تأمل است؛ چنانکه بیش از ۶۵٪

جامعه نمونه معتقدند این ابزارها کارآمد نیست. نکته قابل توجه در این قسمت، نظر مدیران شرکتهای تولیدی عضو بورس مبنی بر اثربخش بودن ابزار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و حسابداری سنجش مسئولیت است. اما در نتایج فرضیات گروه الف ملاحظه شد میزان استفاده از این دو ابزار کم است و فرضیه‌های مربوط رد شد در حالی که ابزارها را اثربخش می‌دانند. علت این امر هم به دلیل موانع سر راه استفاده از این ابزارها است.

از نظر پرسش‌شوندگان در استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت مواردی همچون هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی، اتخاذ سیاستهای مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت بزرگترین موانع به حساب می‌آید. نکته قابل توجه در این بخش نبودن منابع علمی در ارتباط با چگونگی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت است که میانگین  $1/75$  و انحراف معیار  $2/18$  را به خود اختصاص داده است. بیشتر مدیران معتقد بودند که با توجه به دسترسی ساده و سریع به منابع علمی نمی‌توان عدم استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت را در این عامل جستجو کرد.

در قیاس نتایج این تحقیق با تحقیقات مشابه خارجی، اهمیت جایگاه ابزار بودجه‌بندی در شرکتهای تولیدی عضو بورس به دلیل وجود الزام از سوی بورس مشهود است. مدیران شرکتهای تولیدی عضو بورس از تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر به عنوان شیوه پشتیبان تصمیم‌گیری بهره می‌جویند و به ابزار تجزیه و تحلیل انحرافات به منظور کنترل و برنامه‌ریزی توجه خاص دارند. هم‌چنین نگرش مدیران به ابزارهای نوظهور به منظور سنجش و بهبود عملکرد، مثبت است. اما به دلیل موانعی که ذکر شد، روشهای حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت با وجود اعتقاد مدیران مبنی بر اثربخشی آنها کاربرد چندانی در مقایسه با تحقیق مشابه مارگارت جی. ریدنب (۲۰۰۵) ندارد؛ هم‌چنین با مقایسه این تحقیق و بخشی از تحقیق نوروش و مشایخی (۱۳۸۴) و با در نظر گرفتن ابزارهای مشابه، ملاحظه می‌شود که نتایج مشابهی از لحاظ به کارگیری ابزارهای مورد نظر

در دو مقطع زمانی متفاوت به دست آمده و مانند این پژوهش پرکاربردترین ابزارها بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحرافات و سر به سر است.

بر اساس نتایج این تحقیق در کشور ما هنوز مبحث هزینه و منفعت صدر نشین است در حالی که همین موضوع در درجات بعدی اهمیت در دو تحقیق مشابه قرار گرفته است. با وجود این، جزء پنج مورد نخست موانع قرار دارد که میزان اهمیت زیاد در نمونه آماری تحقیق مارگارت جی. ریدنبا (۲۰۰۵) و نمونه مطالعه انجمن حسابداران مدیریت امریکا را بیان می‌کند. اهمیت تغییرات در محیط رقابتی در نمونه مطالعه انجمن حسابداران مدیریت امریکا مصداقی از مشکلات سیاستهای مقطعی و کوتاه‌مدت دولت در ایران است. کمبود نیروی زبده انسانی در هر سه پژوهش رد پای گذارده است. هر روز ما شاهد ظهور روشهای جدید حسابداری مدیریت هستیم که گویا انطباق آن شیوه با مهارت و کار ویژه سازمان و یا حتی پذیرش آن توسط کمیته مدیریت با چالشهایی روبه‌رو است. در نهایت مشکلات مربوط به منابع لازم و برنامه‌ریزی برای آنها و هماهنگی بین واحدهای مختلف سازمان هر یک به شکلی در نمونه‌های آماری پژوهشها بروز کرده‌اند. لازم به تأکید است نتایج تحقیق با دو تحقیق مشابه از درجه مقایسه کمی برخوردار، و این به دلیل نامشابه بودن محیط و نمونه‌های آماری مورد بررسی است.

### پیشنهادهای تحقیق

با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهادهای ذیل ارائه می‌شود.

- ۱- با پذیرش وجود برخی از موانع سر راه استفاده از این ابزارها و با توجه به اذعان مدیران مبنی بر اثربخشی ابزار حسابداری سنجش مسئولیت و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیران پیشنهاد می‌شود از این ابزارها در سایه برنامه‌ریزی و کنترل‌های خاص درون سازمانی به فراخور امکانات موجود استفاده کنند.
- ۲- از نظر مدیران شرکتهای تولیدی بورس اوراق بهادار تهران ابزارهای کارت ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی بر مبنای هدف اثربخشی لازم را ندارد. دلایل عدم استفاده و

اثر بخشی این ابزار را عواملی چون هزینه و منفعت ابزارهای حسابداری مدیریت، کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی، اتخاذ سیاستهای مقطعی و کوتاه مدت توسط دولت، مشکلات مربوط به پذیرش شیوه‌ها و ابزارهای حسابداری مدیریت و عدم ارتباط کافی بین واحد امور مالی با سایر واحدهای مختلف سازمان می‌دانند. از این موانع، چهار چالش در حوزه امور داخلی سازمان است. در ابتدا پیشنهاد می‌شود هزینه‌ها و منافع به کارگیری این ابزار بررسی شود. در مراحل بعدی که به واقع مسئله منفعت و هزینه کاربرد ابزارهای مربوط مشخص شد با استخدام و به کارگماردن نیروهای متخصص و با تجربه، مشکل کمبود نیروی انسانی زبده از نظر علمی و تجربی را برطرف سازند. مدیران باید بدانند که دیگر نمی‌توانند در محیط بسته و با ابزارهایی که چندان اثربخش نیست، در بازار جهانی رقابت کنند؛ لذا می‌توانند با افزایش سطح آگاهی خود از ابزارهای نوین کنونی و قبول کارآمدی آنها با پذیرش این ابزارها بهتر کنار آیند؛ زیرا بر همگان ثابت شده است در صورتی که اجرای یک طرح با پشتوانه مدیران سطوح عالی همراه باشد، موفقیت دوچندان خواهد داشت.

۳- با اذعان مدیران مبنی بر نبودن مشکل فقدان منابع علمی برای کاربرد ابزار، پیشنهاد می‌شود که تجربه سایر شرکتهای استفاده کننده از ابزار را در کنار این منابع به کار بندند و از فواید آن سود ببرند.

#### محدودیت‌های تحقیق

ابزار جمع‌آوری این پژوهش پرسشنامه بود. نارساییهای پرسشنامه یکی از محدودیت‌های این تحقیق است. این تحقیق در محدوده شرکتهای تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده که نتایج آن ممکن است قابل تعمیم به تمام واحدهای اقتصادی کشور نباشد.

## یادداشتها

- 1- Chenhall & Langfield-Smith
- 2- Adams O.L
- 3- Margaret J.Redenbaugh
- 4- Cochran

## منابع و ماخذ

- اعتمادی، حسین و غلامرضا زارعی، (۱۳۸۴). عامل‌های مؤثر بر لزوم استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای هدف و مهندسی ارزش در صنعت خودروسازی. مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز. شماره دوم. ص ۴۳-۲۴
- دستگیر، محسن و جواد عرب یار محمدی. (۲۰۰۵). بررسی موانع سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹. ص ۶۳-۷۵
- فخاریان، ابوالقاسم و داور رشنو. (۱۳۷۳). عواملی مؤثر در عدم استفاده از کنترل های سنجش مسئولیت در شرکت ها. پایان نامه (کارشناسی ارشد). دانشگاه علامه طباطبائی.
- نمازی، محمد و عبد العظیم شکاری. (۱۳۷۹). بررسی کاربرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت در افزایش بهره وری (کارخانه سیمان فارس). پایان نامه (کارشناسی ارشد). دانشگاه شیراز.
- نوروش، ایرج و بیتا مشایخی. (۱۳۸۴). نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری. بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۱. ص ۱۶۱ - ۱۳۱
- Adams O. L. (1999). "A National Study of the Status of Managerial Accounting Practices in Higher Education Administration as Perceived by the Chief Financial Officers" Ph.D Dissertation. (UMI No .9946875).
- Chenhall & Langfield-Smith (1998). "Adoption and benefits of management accounting techniques and practices: An Australian study", *Management Accounting Research*, Vol. 9.
- Margaret J.R.(2005). "The use of management accounting tools by chief financial officers of baccalaureate College-General and Masters Colleges and Universities II, " [www.proquest.umi.com](http://www.proquest.umi.com).