

## تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)

محمد کاشانی پور<sup>۱</sup>

علی حمیدی زاده<sup>۲</sup>

مرتضی کاظم پور<sup>۳</sup>

مرتضی کبیر پور<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۷/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۱۰

### چکیده

حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی را هدایت می‌کند. مدیران شرکت‌ها به دانستن چگونگی رفتار درآمدها، هزینه‌ها و خطر از دست دادن کنترل عملکرد شرکت‌های خود نیاز دارند. در این راستا، از اطلاعات حسابداری مدیریت به منظور تصمیم‌گیری پیرامون انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه، بودجه‌بندی، طراحی محصول، قیمت‌گذاری، ارائه کالاها و خدمات مورد نیاز مشتریان استفاده می‌کنند. عوامل زیادی وجود دارند که می‌توانند بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اثرگذار باشد. از این رو، هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل انسانی و اقتصادی مؤثر بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه آماری پژوهش، تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری ۱۰۳ شرکت هستند. برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسشنامه استفاده شد. در قسمتی از پرسشنامه، میزان تأثیر عوامل انسانی و اقتصادی بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفت و در قسمت دیگر ۵۳ ابزار مهم در حسابداری مدیریت مطرح شد تا پاسخ‌دهندگان میزان بکارگیری هر یک از این ابزارها را در شرکت خود مشخص نمایند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان می‌دهند که بیشتر شرکت‌ها از ابزارهای سنتی استفاده می‌کنند و کم‌تر به سوی ابزارهای نوینی مانند تولید ناب، منحنی یادگیری و بهایابی کیفیت رفته‌اند. همچنین، نتایج حاکی از آن هستند که رابطه‌ای بین عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، عوامل انسانی، عوامل اقتصادی.

۱- دانشیار دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول) Kashnipour@ut.ac.ir

۲- استادیار دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۴- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

در سال‌های گذشته، پیشرفت فناوری و افزایش رقابت، واحدهای تجاری را با خطر و عدم اطمینان مضاعف در محیط اقتصادی مواجه کرده است (توان- مت و اسمیت، ۲۰۱۴) و برای مقابله با خطر و عدم اطمینان‌های موجود، اهمیت بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت به طور مستمر رو به افزایش است. دلیل این پدیده، شدت گرفتن رقابت در محیط اقتصادی داخل و خارج از کشورها، کاهش حاشیه سود، افزایش قیمت نهاده‌ها و انرژی، بحران‌های اقتصادی و ... است (وایار، ۲۰۱۰) و در دنیای رقابتی و پیچیده کنونی داشتن اطلاعات مالی، حسابداری و مسلط بودن به دانش مدیریت و آشنایی با تکنیک‌های تصمیم‌گیری، امری لازم و ضروری است و موفقیت هر سازمان در گرو شناخت مشکلات و پاسخ به آن‌ها است (نیکبخت و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۳). در واقع، بسیاری از شرکت‌ها به منظور ادامه بقا در بازارهای رقابتی، ناگزیرند با استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت در بهبود مستمر کیفیت محصولات و خدمات، کنترل و ارزیابی عملکرد و کاهش بهای تمام شده محصولات خود تلاش کنند (خدماتی پور و طالبی، ۱۳۸۹). حسابداری مدیریت شاخه‌ای از حسابداری است که با ارائه دادن ابزارهای لازم، سازمان‌ها را در دستیابی به این اهداف یاری می‌دهد. به عبارت دیگر، حسابداری مدیریت فرآیند اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و گزارشگری اطلاعات مالی و غیرمالی است که به مدیران برای اتخاذ تصمیماتی در راستای اهداف سازمانی کمک می‌کند (هورن‌گرن و همکاران، ۲۰۱۵). این شاخه از حسابداری، برخلاف حسابداری مالی، پشتوانه قانونی برای استفاده و رعایت ندارد و به شرایطی مانند میزان اعتقاد مدیران شرکت‌ها به استفاده صحیح از اطلاعات مناسب در تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل، دانش نظری آنان و درک تأثیرگذاری ابزارهای حسابداری مدیریت در موفقیت- های تجاری سازمان بستگی دارد (حساس‌یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). بسیاری از شرکت‌ها از تکنیک‌های حسابداری مدیریت شامل بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل

انحرافات، تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر استفاده می‌کنند تا به ارزیابی عملکرد خود بپردازند. این ابزارها به سازمان‌ها در برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل هزینه‌های عملیاتی و دستیابی به سودآوری یاری می‌رساند (آلین و مارشال، ۲۰۱۱).

در واقع، حسابداری مدیریت به عنوان الگوی شناخته شده‌ای برای اصلاح الگوی مصرف منابع، ابزار و روش‌هایی را برای استفاده از اطلاعات حسابداری و مالی برای کمک به کاهش هزینه‌ها و مدیریت عملکرد سازمان در اختیار مدیران و تصمیم‌گیرندگان قرار می‌دهد و به برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران در تدوین راهبردهای بلندمدت برای مدیریت بهای تمام شده و دستیابی به اهداف بلندمدت با صرف کمترین بودجه یاری می‌رساند (ابراهیمی کردلر و مقدس‌پور، ۱۳۹۳). بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در موفقیت سازمان‌ها نقشی حیاتی دارد. اما، نکته حائز اهمیت آن است که عوامل زیادی می‌توانند بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌ها نقش داشته باشند. پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که این عوامل را به دو دسته عوامل انسانی و اقتصادی تقسیم کرده است که هر یک از آنها دارای زیر مجموعه‌هایی هستند. عوامل انسانی شامل استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری و مشارکت کارکنان و عوامل اقتصادی نیز شامل ریسک اقتصادی، بازار رقابتی، امکانات و توانمندی‌ها، نیازهای اطلاعاتی و ملاحظات منفعت و هزینه است. از دیگر مواردی که پژوهش حاضر را نسبت به سایر پژوهش‌ها متمایز می‌کنند حضور پژوهشگران در تعداد زیادی شرکت و تحویل پرسشنامه و توضیح هر یک از ابزارهای مطرح شده برای پاسخ‌دهندگان بود. این امر باعث می‌شود تا نگرانی تکمیل بدون مطالعه و بدون دقت پرسشنامه که متأسفانه در بسیاری از پژوهش‌های پرسشنامه‌ای وجود دارد، بسیار کم شود. بنابراین، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر عوامل انسانی بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ۲-۱- مبانی نظری

حوزه حسابداری مدیریت در حال تغییر و گسترده‌تر شدن است. از این‌رو، در سال‌های گذشته پژوهش‌های متعددی (برای نمونه؛ لیلی آنه و ناسی، ۲۰۱۷؛ نیزار و مایادا، ۲۰۱۷؛ نورالدین و همکاران، ۲۰۱۷؛ اوگان، ۲۰۱۷، جان و شهزاد، ۲۰۱۶، کاشانی‌پور و محسنی نامقی، ۱۳۹۶) در این زمینه انجام شده است. حسابداری مدیریت، استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری برای پیشبرد اهداف شرکت و اتخاذ تصمیمات صحیح و کارآمد در راستای پیشرفت شرکت در بازارهای رقابتی است. در این بازارها، حسابداری مدیریت از اهمیت زیادی برخوردار است، چون در سیستم‌های پیچیده، مدیر چاره‌ای جز پیروی از راهنمایی‌های سیستم حسابداری مدیریت ندارد و باید با استفاده از این ابزارها، مسائل مربوط به تصمیم‌گیری را حل نماید. اما نکته حائز اهمیت آن است که عملکرد شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی تحت تأثیر بسیاری از عوامل داخلی و خارجی قرار می‌گیرند که هر یک از این عوامل می‌تواند روی میزان موفقیت شرکت‌ها تأثیرگذار باشد. مدیران شرکت‌ها باید با شناخت دقیق این عوامل محیطی تصمیمات لازم را برای مقابله با آنان اتخاذ کنند تا بتوانند سازمان خود را با قبول خطری معقول به بازدهی مناسبی برسانند (رهنمای‌رودپشتی و امیرحسینی، ۱۳۸۹).

در هر سازمان عوامل انسانی جزء تعیین‌کننده‌ترین و راهبردی‌ترین عوامل محسوب می‌شوند، زیرا این عوامل انسانی هستند که نقش اجرای برنامه‌های راهبردی هر سازمان را بر عهده دارند. در سال‌های گذشته با رشد فناوری و پیچیدگی اطلاعات، نقش عوامل انسانی بسیار پر اهمیت شده است؛ چون این عامل انسانی است که با مشارکت در به وجود آوردن اطلاعات می‌تواند راه را برای استفاده مدیران از اطلاعات هموار سازد و در اتخاذ تصمیمات مهم و اساسی مدیریت را یاری کند. یکی از زیرمجموعه‌های عوامل انسانی استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری است، اگر اطلاعات حسابداری در هر سازمانی به

صورت کاملاً علمی و کاربردی تهیه شوند؛ ولی مدیران سازمان از این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های خود استفاده نکنند، سازمان در راه رسیدن به اهداف راهبردی و اساسی باز خواهد ماند، از این‌رو، در اینجا استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری نقشی اساسی و تعیین‌کننده دارد و باید بر لزوم وجود این عامل در بکارگیری حسابداری مدیریت تأکید کند. مؤلفه دیگری که در این پژوهش به عنوان زیرمجموعه عوامل انسانی در نظر گرفته شده، مشارکت کارکنان در مباحث حسابداری مدیریت است. مشخص است که در هر سازمانی هر چند مدیریت راغب به استفاده از اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری است؛ عدم وجود اطلاعات دقیق و به‌روز باعث عدم موفقیت مدیریت در اتخاذ تصمیمات اساسی و راهبردی می‌شود و این امر باعث به وجود آمدن مشکلات بزرگ در حرکت رو به جلو در بازار رقابتی خواهد شد که سازمان در آن فعالیت می‌کند. از این‌رو، مشارکت و همکاری کارکنان در مباحث حسابداری می‌تواند نقش اساسی در به دست آوردن اطلاعات راهبردی توسط مدیریت در ادامه فعالیت سازمان باشد. یکی دیگر از عوامل مؤثر بر بکارگیری حسابداری مدیریت عوامل اقتصادی است. این عوامل شامل ریسک اقتصادی، بازار رقابتی، امکانات و توانمندی‌ها، نیازهای اطلاعاتی و ملاحظات منفعت و هزینه هستند. مشخص است بدون در نظر گرفتن شرایط اقتصادی و دیگر عوامل پیش‌گفته بکارگیری حسابداری مدیریت برای تصمیم‌گیری مدیریت امکان‌پذیر نیست. یکی از زیرمجموعه‌های تشکیل‌دهنده عوامل اقتصادی ریسک اقتصادی است. ریسک اقتصادی به معنی عدم اطمینان است به این مفهوم که عدم پیش‌بینی آینده بازار و غیرقابل‌سنجش بودن شرایط اقتصادی شرکت‌هایی که در بازار مشغول به فعالیت هستند، همواره در خطر و مشکلات آتی بازار قرار دارند که در صورتی که مدیریت بدون توجه به شرایط و مخاطرات بازار نمی‌تواند حسابداری مدیریت را به صورت کارا و دارای بازده مؤثر بکار گیرد. مؤلفه دیگر عوامل اقتصادی بازار رقابتی است. بازار رقابتی بازاری است که تعداد زیادی

هزینه توان بکارگیری حسابداری مدیریت را به طور کامل نخواهد داشت (کبیرپور، ۱۳۹۵).

پژوهش‌های بسیاری در سراسر جهان، بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌ها را مورد مطالعه قرار داده‌اند. در ایرلند، کلارک (۱۹۹۷)؛ در استرالیا، چنهال و لانگفیلد- اسمیت (۱۹۹۸)؛ در چین، ژیا و همکاران (۲۰۰۷)؛ در مالزی، سنگاپور، چین و هند، سلیمان و همکاران (۲۰۰۴)؛ در لیبی، فخری و همکاران (۲۰۰۹)؛ در مصر، فاروک و مکلان (۲۰۱۱)؛ در آمریکا، سیگال و کولسزا (۱۹۹۶)، مکلان (۲۰۱۴)؛ در ترکیه، اویار (۲۰۱۰)؛ در هند، جوشی (۲۰۰۱)؛ در باربادوس، دیکفورد و همکاران (۲۰۰۷) و آلین و مارشال (۲۰۱۱)؛ در کشورهای حوزه خلیج فارس، مکلان و مصطفی (۲۰۱۱) و در ایران، خدای‌پور و طالبی (۱۳۸۹)، حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۰)، ابراهیمی کردلر و مقدس‌پور (۱۳۹۳) و عالم‌داد محمدی و قاسمی (۲۰۱۵) نمونه‌هایی از اینگونه پژوهش‌ها هستند که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود.

## ۲-۲- پیشینه پژوهش

نظری‌پور (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر سیستم اطلاعاتی بر قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت را بررسی کرد. نتایج پژوهش حاکی از آن بودند که انعطاف‌پذیری سیستم‌های اطلاعاتی محرک مناسبی برای قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت هستند. اما، رابطه معناداری بین یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی و قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت مشاهده نشد. همچنین، نتایج پژوهش نشان دادند که به واسطه توانایی سیستم در ارائه مداوم اطلاعات مربوط، قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت می‌تواند باعث افزایش اثربخشی حسابداری مدیریت شود.

حاجیه و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی رابطه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و معیارهای ارزیابی عملکرد شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان دادند که میان

تولیدکننده و مصرف‌کننده بر سر یک کالای همگن، خاص به داد و ستد می‌پردازند. در این نوع بازار سهم هر تولیدکننده از تولید آن کالای خاص اندک است، برای نمونه یک تولیدکننده درصد بالایی از سهم بازار را در اختیار ندارد. در نتیجه هیچ تولیدکننده‌ای نمی‌تواند با استفاده از کاهش و افزایش تولید روی قیمت بازار تأثیر بگذارد. قیمت کالا در بازار رقابتی به صورت یک داده است. اگر تولیدکننده‌ای کالای خود را با قیمتی بالاتر از قیمت بازار ارائه کند، خریداری نخواهد داشت و اگر با قیمتی پایین‌تر ارائه کند، تمام کالا به سرعت فروش خواهد رفت؛ بنابراین، مدیریت بدون در نظر گرفتن بازار رقابتی توانایی بکارگیری حسابداری مدیریت به صورت کارا و عملی را نخواهد داشت. مؤلفه بعدی عوامل اقتصادی، امکانات و توانمندی‌ها است، در پژوهش حاضر امکانات و توانمندی‌ها همان لوازم و شرایط لازم برای کسب اطلاعات حسابداری صحیح و کارا در جهت اتخاذ تصمیمات راهبردی توسط مدیریت است که می‌تواند همان نیروی کار متخصص و امکانات نرم افزاری پیشرفته باشد که مدیریت بدون امکانات و توانمندی‌های مورد نیاز توان بکارگیری حسابداری مدیریت را به طور کامل نخواهد داشت. مؤلفه دیگر نیازهای اطلاعاتی است. مدیریت برای تصمیمات مرتبط با اهداف راهبردی نیاز به مشخص کردن اطلاعاتی در رابطه با اهداف پیش‌گفته دارد که این نیازها همان نیازهای اطلاعاتی در راستای نیل به اهداف مشخص شده است که مدیریت بدون اطلاع از نیازهای اطلاعاتی و بدون آگاهی از اطلاعات مالی، حسابداری و داده‌های آماری، توان بکارگیری حسابداری مدیریت را به طور کامل نخواهد داشت. مؤلفه دیگر تشکیل‌دهنده عوامل اقتصادی ملاحظات منفعت و هزینه است و به این مفهوم است که هزینه تهیه اطلاعات حسابداری باید بر منافع حاصل از بکارگیری این اطلاعات فزونی نداشته باشد، به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشند که مدیریت بدون در نظر گرفتن ملاحظات منفعت و

ارزش افزوده بازار و نوآوری‌های حسابداری مدیریت رابطه معناداری وجود دارد؛ اما رابطه‌ای بین نوآوری‌های حسابداری مدیریت با ارزش افزوده اقتصادی و سود باقیمانده مشاهده نشد.

کمال‌زارع و محمدزاده سالطه (۱۳۹۴) در پژوهش خود محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت در ایران را ارزیابی و شناسایی کردند. نتایج پژوهش نشان دادند که مؤلفه‌های پیش‌بینی هیأت‌مدیره درباره سود، پاداش پرداختی سالانه به کارکنان، هزینه نمایندگی، کیفیت داده‌ها و هزینه‌های زیست‌محیطی از محرک‌های تغییرات در حسابداری مدیریت و مؤلفه‌های تغییرات سازمانی، عدم دسترسی به اعضای هیأت‌مدیره، عدم شفافیت اطلاعات مالی و عدم کنترل افزایش قیمت دارایی‌ها از موانع تغییرات در حسابداری مدیریت هستند.

عالم‌داد محمدی و قاسمی (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین بکارگیری و منافع حاصل از ابزارهای سنتی و نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بر اساس نتایج آنان مشخص شد که بکارگیری تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها بسیار متداول‌تر از ابزارهای نوین است. همچنین، نتایج پژوهش نشان دادند که منافع حاصل از ابزارهای سنتی حسابداری مدیریت بسیار بالاتر از ابزارهای نوین برای شرکت‌های مورد مطالعه بوده است. در این پژوهش همچنین بیان شد که با توجه به بکارگیری ابزارهای نوین حسابداری مدیریت توسط برخی از شرکت‌ها در ایران و پی بردن به منافع قابل ملاحظه آنان، انتظار می‌رود که در آینده تعداد بیشتری از شرکت‌ها ایرانی به این ابزارها روی بیاورند.

ابراهیمی کردلر و مقدس‌پور (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان «تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران» نتیجه‌گیری کردند که دو روش استفاده از یک نرخ سربار برای کل شرکت و استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد به میزان

بالایی بکار گرفته می‌شوند. به علاوه میزان استفاده از هفت روش استفاده از نرخ سربار برای هر یک از واحدهای سازمان، بودجه‌بندی انعطاف پذیر، استفاده از بودجه برای انجام برنامه‌ریزی مدیران، تهیه سناریوهای بودجه (تحلیل شرطی: اگر... آنگاه...)، تهیه بودجه بر اساس برنامه‌های بلندمدت و راهبردی شرکت، استفاده از شاخص‌های غیر مالی مرتبط به کارکنان برای ارزیابی عملکرد سازمان و استفاده از روش‌های ارزیابی موجودی‌ها (فایفو، لایفو و...) در سطح متوسط و استفاده از سایر تکنیک‌ها در سطح پایین قرار دارند.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی برای بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به این نتیجه رسیدند که تکنیک‌های تجزیه و تحلیل صورت سود و زیان و ترازنامه، بودجه‌بندی سالانه، تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی، تجزیه و تحلیل صورت جریان وجه نقد، بودجه‌بندی وجه نقد، تجزیه و تحلیل هزینه‌های ثابت و متغیر، تجزیه و تحلیل بها، حجم و سود و تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر بیش از سایر تکنیک‌ها مورد توجه است. در حالی که قیمت‌گذاری انتقالی، تکنیک کمی‌سازی (پیش‌بینی و شبیه‌سازی)، بهایابی کاپزن، بودجه‌بندی بر مبنای صفر، رگرسیون چندگانه و کارت ارزیابی متوازن کم‌تر مورد توجه شرکت‌های مورد مطالعه بوده است. خدای‌پور و طالبی (۱۳۸۹) به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند و با بررسی پاسخ‌های ۱۱۲ پرسشنامه توزیع شده بین مدیران سطوح عالی، به این نتیجه رسیدند که بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل سربه‌سر و تجزیه و تحلیل انحرافات به‌طور گسترده استفاده می‌شود. در نهایت، در بررسی موانع بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، به عامل هزینه و منفعت به عنوان مهم‌ترین مانع بر سر راه استفاده بیش‌تر از ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران اشاره می‌کنند. در پژوهش آنان

و بحران‌های اقتصادی عواملی هستند که منتج به افزایش اهمیت حسابداری مدیریت شده‌اند.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** عوامل انسانی بر میزان بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت تأثیر معناداری می‌گذارد.

**فرضیه دوم:** عوامل اقتصادی بر میزان بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت تأثیر معناداری می‌گذارد.

### ۴- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ است که بر اساس آمار و اطلاعات موجود ۴۳۲ شرکت هستند. به منظور تعیین اندازه نمونه مورد نیاز، از فرمول کوکران، به شرح زیر استفاده شد:

$$n = \frac{NZ^2pq}{(N-1)d^2 + Z^2pq} \quad \text{رابطه ۱}$$

با جمع‌آوری اطلاعات و جای‌گذاری آنها در فرمول، نمونه به دست آمده برابر با ۱۹۷ شد که در نهایت ۱۰۳ شرکت حاضر به همکاری شدند و پرسشنامه را تکمیل نمودند. لازم به ذکر است که ارسال پرسشنامه و مراجعه به شرکت‌ها از سال ۱۳۹۴ آغاز و در اواسط سال ۱۳۹۵، ۱۰۳ پرسشنامه جمع‌آوری و با نرم‌افزار SPSS تحلیل شد.

همان‌طور که بیان شد برای انجام پژوهش از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه پیش‌گفته شامل ۳ بخش و مشتمل بر ۱۰ سؤال اصلی و ۵۵ سؤال فرعی است. در بخش نخست پرسشنامه، ۳ سؤال مربوط به معرفی شرکت مانند تعداد کارکنان (به عنوان مقیاسی از اندازه شرکت)، مدت فعالیت شرکت و جایگاه سازمانی پاسخ‌دهنده مطرح شد. در بخش دوم، پرسش‌هایی مربوط به عوامل مؤثر بر حسابداری مدیریت ارائه شده است. پرسش‌های این بخش بر اساس استدلال مندرج در کتاب مدیریت

همچنین به سایر عوامل شامل عدم همکاری نیروی انسانی سازمان، سیاست‌های مقطعی دولت، نبود روحیه نوآوری در مدیران و اتکای مدیران به قضاوت‌های شخصی بجای استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی به عنوان محدودیت‌ها و موانع بعدی و با مرتبه پایین‌تر اشاره می‌شود.

مکلان (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای پیمایشی پیرامون بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های آمریکایی، شواهدی مبنی بر وجود شکافی عمیق میان ابزارهای ارائه شده در سطح دانشگاهی و آنچه در عمل بکار گرفته می‌شود، ارائه نمود. نتایج پژوهش نشان دادند که شرکت‌ها بیش‌تر از ابزارهای سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند و میزان بکارگیری ابزارهای نوین و راهبردی مانند مدیریت بر مبنای فعالیت و کارت ارزیابی متوازن ناچیز است.

مکلان و مصطفی (۲۰۱۱) در پژوهشی بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در کشورهای حوزه خلیج فارس شامل بحرین، کویت، عمان، قطر، عربستان و امارات را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان دادند که بکارگیری ابزارهای سنتی حسابداری مدیریت مانند بودجه‌بندی برای برنامه‌ریزی و کنترل، هزینه‌یابی استاندارد و ارزیابی عملکرد بسیار متداول‌تر از ابزارهای نوین و راهبردی از قبیل مدیریت بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بکارگیری کارت ارزیابی متوازن است.

اویار (۲۰۱۰) در پژوهشی پیرامون بکارگیری حسابداری مدیریت در ترکیه به این نتیجه رسید که ابزارهای سنتی حسابداری مدیریت نسبت به ابزارهای نوینی مانند برنامه‌ریزی راهبردی، قیمت‌گذاری انتقالی متداول‌تر هستند و از اهمیت بیش‌تری برخوردارند. به علاوه مشخص شد که بودجه‌بندی، برنامه‌ریزی، کنترل و تحلیل هزینه، حجم فعالیت و سود، مهم‌ترین روش‌های حسابداری مدیریت در عمل هستند. همچنین در این پژوهش شواهدی ارائه شد مبنی بر اینکه عواملی از قبیل کاهش سودآوری، افزایش هزینه‌ها، فشار بازار رقابتی

به مدیران مالی یا سرپرستان حسابداری تحویل دادند. لازم به ذکر است که برای هر شرکت تنها یک پرسشنامه ارسال شده است. پس از تدوین پرسش‌نامه، با استفاده از راهنمایی‌های ارائه شده از سوی خبرگان، تعدیلات لازم در نوع و قالب پرسش‌های به عمل آمده و روایی پرسش‌نامه به تأیید رسید. پایایی پرسش‌نامه نیز با ضریب آلفای کرونباخ (در پیش‌آزمون شامل ۲۰ مشاهده، ۰/۷) محاسبه و تأیید شد.

## ۵- یافته‌های پژوهش

### ۵-۱- آمار توصیفی

در این قسمت از پاسخ‌دهندگان در مورد تأثیر عوامل انسانی و عوامل اقتصادی که هر یک دارای زیر مجموعه‌هایی هستند بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سوالاتی مطرح شد که نتایج این پاسخ‌ها در جداول ۱ و ۲ آمده است.

عملکرد آرمسترانگ (۲۰۱۷)، به صورت چهار مؤلفه (کاملاً موافقم، موافقم، مخالفم و کاملاً مخالفم) تهیه شد. این بخش شامل ۷ سؤال است که به طور خاص پیرامون بکارگیری حسابداری مدیریت مطرح می‌شود. بخش سوم پرسش‌نامه فهرستی مشتمل بر ۵۳ ابزار حسابداری مدیریت در ۹ شاخه (بهایابی سنتی، نوین، بودجه‌بندی، تحلیل راهبردی، معیارهایی برای تصمیم‌گیری، اطلاعات برای تصمیم‌گیری، روش‌های نوین تولید، ارزیابی عملکرد و کنترل موجودی کالا) مطرح شد تا پاسخ‌دهندگان میزان بکارگیری آنها را در شرکت خود مشخص کنند. فهرست پیش‌گفته مبتنی بر پژوهش‌های آلین و مارشال (۲۰۱۱)، جوراس (۲۰۱۴) و توان‌مت و اسمیت (۲۰۱۴) می‌باشد. در این فهرست پاسخ‌دهندگان ابزارهای مورد استفاده در شرکت خود را مشخص کردند. از آنجایی که نرخ بازگشت پرسشنامه اندک بود، پژوهشگران برای به‌دست آوردن اطلاعات مناسب به شرکت‌ها مراجعه کردند و پس از ارائه توضیحات تکمیلی، پرسشنامه را

جدول ۱- فراوانی مطلق و نسبی تأثیر عوامل انسانی بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت از نظر پاسخ‌دهندگان

کاملاً موافقم	موافقم	مخالفم	کاملاً مخالفم	فراوانی نسبی	تأثیر استفاده مدیریت شرکت از اطلاعات حسابداری، در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت
۰/۶۸۹	۰/۲۸۱	۰/۲۹۱	۰	فراوانی نسبی	تأثیر مشارکت کارکنان شرکت در مباحث حسابداری، در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت
۰/۳۷۸	۰/۵۲۴	۰/۰۸۷	۰/۰۰۹	فراوانی نسبی	

جدول ۲- فراوانی نسبی عوامل اقتصادی بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت از نظر پاسخ‌دهندگان

کاملاً موافقم	موافقم	مخالفم	کاملاً مخالفم	فراوانی نسبی	عوامل اقتصادی
۰/۵۰۴	۰/۴۵۶	۰/۰۲۹	۰/۰۰۹	فراوانی نسبی	تأثیر ریسک اقتصادی که شرکت را احاطه کرده است، در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت
۰/۵۷۲	۰/۴۰۷	۰/۰۱۹	۰	فراوانی نسبی	تأثیر وجود بازار رقابتی برای شرکت، در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت
۰/۴۱۷	۰/۵۴۳	۰/۰۳۸	۰	فراوانی نسبی	تأثیر وجود امکانات و توانمندی‌های شرکت، در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت
۰/۶۳۱	۰/۳۴۹	۰/۱۹	۰	فراوانی نسبی	تأثیر نیازهای اطلاعاتی شرکت برای تصمیم‌گیری، در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت
۰/۶۵۰	۰/۳۲	۰/۰۲۹	۰	فراوانی نسبی	تأثیر ملاحظات منفعت و هزینه، در به کارگیری حسابداری مدیریت

جدول ۳ بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در ۱۰۳ شرکت عضو نمونه پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود شرکت‌های بورس اوراق بهادار بیش‌تر از ابزارهای سنتی مانند بهایابی واقعی (۶۵ شرکت) استفاده می‌کنند و معدود شرکت‌هایی هستند که ابزارهای نوین مانند منحنی یادگیری، بهایابی هدف، بهایابی چرخه عمر و بهایابی کیفیت استفاده می‌کنند.

جدول ۳- بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌ها

مؤلفه	ابزار	فراوانی
بهایابی سنتی	بهایابی واقعی	۶۵
	تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر	۶۳
	بهایابی مرحله‌ای	۴۴
	بهایابی استاندارد	۲۷
	بهایابی جذبی	۲۵
	بهایابی متغیر	۱۷
	بهایابی سفارش کار	۱۷
	یک نرخ سربار برای کل سازمان	۱۷
	بهایابی نرمال	۶
بهایابی نوین	بهایابی بر مبنای فعالیت	۴۳
	مدیریت بر مبنای فعالیت	۱۱
	بهایابی هدف	۱۰
	بهایابی چرخه عمر	۶
	بهایابی کیفیت	۵
	منحنی یادگیری	۱
	بودجه بندی	۹۱
بودجه بندی	بودجه بندی نقدی	۴۹
	ترازنامه بودجه‌ای	۴۶
	صورت جریان وجه نقد بودجه‌ای	۴۲
	بودجه انعطاف پذیر	۳۳
	بودجه بندی بر مبنای فعالیت	۲۹
	بودجه بندی سرمایه‌ای	۲۸
	بودجه بندی با تحلیل اگر... آن‌گاه..	۶
	بودجه بندی بر مبنای صفر	۴
	تحلیل نقاط قوت و ضعف	۶۴
	تحلیل صنعت	۶۲
	تحلیل موقعیت رقابتی شرکت	۵۸
	تحلیل تهدیدها و فرصت‌های محیطی	۵۴
	تحلیل برند و اعتبار شرکت	۴۷
بهبینه کاوی	۲۲	
معیارهایی برای تصمیم‌گیری	تحلیل چرخه عمر محصول	۲۰
	دوره بازگشت سرمایه	۶۶
	شاخص سودآوری	۵۸
	نرخ بازده داخلی	۴۷
	خالص ارزش فعلی	۴۵
اطلاعات برای تصمیم‌گیری	نرخ بازده حسابداری	۲۳
	تحلیل سودآوری محصول	۶۹
	تحلیل بها، حجم فعالیت، سود	۶۲
	تحلیل انحرافات	۴۹



مؤلفه	ابزار	فراوانی
روش‌های نوین در تولید	تحلیل هزینه فرصت (مانند نرخ بهره)	۳۰
	تحلیل سودآوری مشتری	۱۵
	بهبود مستمر	۴۳
	مدیریت کیفیت جامع	۲۷
	تحلیل زنجیره ارزش	۱۳
	تولید ناب	۴
ارزیابی عملکرد	مقیاس‌های مالی عملکرد	۵۹
	کارت ارزیابی متوازن	۳۰
	ارزش افزوده اقتصادی	۲۶
	سود باقیمانده	۲۶
	مقیاس‌های غیر مالی در ارتباط با فرآیندهای داخلی	۱۵
	مقیاس‌های غیر مالی در ارتباط با کارکنان	۱۴
کنترل موجودی کالا	مقدار اقتصادی سفارش	۴۱
	تولید به هنگام	۲۶

#### ۵-۲- آمار استنباطی

سطح معناداری عوامل انسانی و عوامل اقتصادی، هر دو بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین، می‌توان بیان نمود که عوامل انسانی و عوامل اقتصادی بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت تأثیر معناداری ندارند. از این رو، فرضیه‌های پژوهش مورد پذیرفته نمی‌شوند. حال سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که شاید یکی از دلایل رد شدن هر دو فرضیه این بوده باشد که عدم آشنایی با ابزارهای نوین حسابداری مدیریت ممکن است در نحوه پاسخ‌گویی اثرگذار بوده

و باعث انحراف در پاسخ‌ها شده باشد. برای بررسی این حدس، یکبار مدل بدون در نظر گرفتن ابزارهای نوین و تنها با احتساب ابزارهای سنتی برازش یافته است (جدول ۵)

با حذف ابزارهای نوین نیز سطح معناداری عوامل انسانی و عوامل اقتصادی، هر دو بیشتر از ۵ درصد است. از این رو، عوامل انسانی و عوامل اقتصادی بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت (ابزارهای سنتی) تأثیر معناداری ندارند.

جدول ۴- بررسی معناداری ضرایب مدل

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد	
		ضرایب غیر استاندارد	خطای استاندارد
ضریب ثابت	۰/۷۱۴	۵/۴۱۴	۷/۵۸۷
عوامل انسانی	-۰/۵۵۹	-۱/۰۴۵	۱/۸۷۲
عوامل اقتصادی	۱/۷۸۲	۴/۵۳۳	۲/۵۴۴

جدول ۵- بررسی معناداری ضرایب مدل

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد	
		ضرایب غیر استاندارد	خطای استاندارد
ضریب ثابت	۱/۴۳۹	۲/۵۷۶	۱/۷۹۱
عوامل انسانی	-۱/۵۶۱	-۰/۶۸۹	۰/۴۴۲
عوامل اقتصادی	۱/۲۶۵	۰/۷۶۰	۰/۶۰۰

## ۶- نتیجه گیری و بحث

بازار رقابت باعث ایجاد شرایط نزدیکی اقتصادی شرکت‌ها شده است و برای بقای در این اقتصاد، شرکت‌ها ناچار به گرفتن تصمیمات حساس و به‌هنگام در راستای سودآوری بالاتر و توانایی رقابت هستند؛ از این‌رو، یکی از مهم‌ترین ابزارهای تصمیم‌گیری که می‌تواند باعث هر چه دقیق‌تر تصمیمات شود استفاده از حسابداری مدیریت است. چرا که حسابداری مدیریت توانایی نشان دادن وضعیت صحیح شرکت برای تصمیمات درست را دارد. در این راستا با توجه به وضعیت اقتصاد کنونی کشور و شدت گرفتن رقابت در عرصه‌های ملی و بین‌المللی، می‌توان ادعا کرد که اهمیت استفاده از اطلاعات، دقیق و به‌هنگام در امر تصمیم‌گیری اقتصادی بر کسی پوشیده نیست. به علاوه، با ابلاغ سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، بسیاری از شرکت‌ها از تصدی‌گری دولت خارج شده‌اند با این امید که بخش خصوصی به طور اثر بخش چرخ‌های اقتصاد ملی را به حرکت درآورد و میزان بهره‌وری در سازمان‌ها افزایش یابد. در این شرایط حسابداری مدیریت اهمیتی راهبردی پیدا می‌کند، چون این شاخه از حسابداری با ارائه طیف وسیعی از ابزارها و تکنیک‌های مدیریتی امکان هدایت کارا و اثر بخش سازمان را برای مدیران فراهم می‌آورد. با این وجود در ادبیات موجود، به خصوص در بعد داخلی مباحث حسابداری مدیریت با اقبال چندانی مواجه نشده است، به طوری که در یکی از مهم‌ترین ابعاد سیستم اطلاعاتی حسابداری، که حسابداری مدیریت است، خلأیی شدید احساس می‌شود.

به سبب اهمیت موضوع حسابداری در جهان امروز و کاهش حاشیه سود و از طرف دیگر رقابت بسیار حساس و مهمی که وجود دارد، افزایش روز افزون نیاز مدیران در پیچیدگی اطلاعات مالی برای راهبرد دقیق و منطقی شرکت راهکارهای چگونگی استفاده از حسابداری مدیریت به نحوه صحیح و شناخت بیشتر عوامل مؤثر بر آن روز به روز مهم‌تر می‌شود. در پژوهش حاضر ابتدا سعی شد تا میزان بکارگیری

ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرارگیرد. پس از توزیع پرسشنامه بین ۱۹۷ شرکت و دریافت ۱۰۳ پرسش‌نامه و تحلیل آنها، نتایج پژوهش نشان دادند که بیشتر شرکت‌ها از ابزارهای سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند و ابزارهای نوین جایگاه مناسبی در شرکت‌ها ندارد. برای نمونه از ۱۰۳ شرکت، تنها ۱۰ شرکت از بهایابی هدف، ۶ شرکت از بهایابی چرخه عمر، ۴ شرکت از تولید ناب و ۱ شرکت از منحنی یادگیری استفاده می‌کنند. دلیل این امر را می‌توان در آشنایی اندک مدیران و کارکنان از این ابزارها جست‌وجو کرد. دلیل دیگر آن است که شرکت‌ها سال‌های زیادی از ابزارهای سنتی استفاده کرده‌اند و تغییر به سمت ابزارهای نوین، نیاز به هزینه، آموزش و زمان کافی دارد. از این‌رو، نتایج پژوهش با نتایج پژوهش‌های عالم‌داد محمدی و قاسمی (۲۰۱۵)، مکلان (۲۰۱۴) و مکلان و مصطفی (۲۰۱۱) همسو است که بیان نمودند بکارگیری تکنیک‌های سنتی حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها بسیار متداول‌تر از ابزارهای نوین است.

در بخش دیگری از مقاله حاضر، میزان تأثیر عوامل انسانی (استفاده مدیریت از اطلاعات حسابداری و مشارکت کارکنان در مباحث مربوط به حسابداری مدیریت) و عوامل اقتصادی (ریسک اقتصادی، بازار رقابتی، امکانات و توانمندی‌ها، نیازهای اطلاعاتی و ملاحظات منفعت و هزینه) بر بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت بررسی شد. نتایج حاکی از آن بودند که رابطه‌ای بین عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت وجود ندارد.

با توجه به نتایج پژوهش به مدیران پیشنهاد می‌شود تا با استفاده از تجربه شرکت‌هایی که ابزارهای نوین را بکار بردند و با صرف زمان و هزینه مناسبی ابزارهای نوین را در شرکت خود بکارگیرند تا بتوانند در بازارهای رقابتی موفق باشند. به پژوهشگران نیز پیشنهاد می‌شود تا در پژوهش‌هایی میزان منفعت و هزینه بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت در شرکت و نقش ابزارهای حسابداری مدیریت در بهبود

تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، پردیس فارابی دانشگاه تهران.

\* کمال‌زارع، الهام و محمدزاده سالطه، حیدر. (۱۳۹۵). ارزیابی و شناسایی محرک‌ها و موانع تغییرات در حسابداری مدیریت در ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۴، شماره ۱۵، صص ۱-۱۴

\* نظری‌پور، محمد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سیستم‌های اطلاعاتی بر قابلیت سازگاری حسابداری مدیریت. دانش حسابداری، سال ۷، شماره ۲۷، صص ۱۵۸-۱۳۵.

\* نیکبخت، محمدرضا و دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۳). حسابداری مدیریت. تهران: مؤسسه نشر مهربان.

\* Alam Dad Mohammadi, M., & Ghasemi, R. (2015). The Diffusion of Management Accounting Practices in Iranian Manufacturing Companies. Middle-East Journal of Scientific Research, 23(3), 394-404.

\* Alleyne, P., & Marshall, D. W. (2011). An Exploratory Study of Management Accounting Practices in Manufacturing Companies in Barbados. International Journal of Business and Social Science, 2(9), 49-58.

\* Armstrong, M. (2017). Armstrong's Handbook of Performance Management: An Evidence-Based Guide to Delivering High Performance Paperback. 6<sup>Ed</sup>, Kogan Page.

\* Chenhall, R., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study. Management Accounting Research, 9(1), 1-19.

\* Clarke, P. (1997). Management Accounting Practices in Large Irish Manufacturing Firms. Irish Business and Administrative Research, 18, 136-152.

\* Dick-Forde, E., Burnett, J., & Devonish, D. (2007). A Preliminary Survey of Management Accounting Practices in Barbados. Journal of Eastern Caribbean Studies, 32(2), 50-72.

\* Fakhri, G., Menacere, K., & Roger, P. (2009). The Impact of Contingent Factors on the Use of Performance Measurement System in the Banking Industry: The Case of Libya. A paper accepted for presentation

تصمیم‌گیری مدیران را بررسی کنند. در نهایت این پژوهش با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که مهم‌ترین آنها عدم همکاری برخی از شرکت‌ها و نبودن واحد حسابداری مدیریت در شرکت‌ها بود.

#### فهرست منابع

\* ابراهیمی‌کردلر، علی و مقدس‌پور، هنگامه. (۱۳۹۳). تبیین وضعیت حسابداری مدیریت در ایران. حسابداری مدیریت، ۷(۲۳)، ۵۷-۸۳.

\* حاجیه‌ها، زهره؛ خراطزاده، محدثه و رساییان، امیر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت و معیارهای ارزیابی عملکرد در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مالی، سال ۷، شماره ۲۹، صص ۷۹-۱۰۲.

\* حساس یگانه، یحیی، دیان‌تی دیلمی، زهرا و نوروزیگی، ابراهیم. (۱۳۹۰). بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۴(۸)، ۱-۱۸.

\* خدای‌پور، احمد و طالبی، رقیه. (۱۳۸۹). بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱(۲)، ۱۳۷-۱۱۷.

\* رهنمای رودپشتی، فریدون و امیرحسینی، زهرا. (۱۳۸۹). تبیین قیمت‌گذاری دارایی سرمایه‌ای: مقایسه مدل‌ها. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷(۶۲)، ۴۹-۶۸.

\* کاشانی‌پور، محمد و محسنی نامقی، داود. (۱۳۹۶). تحلیل پارادایم‌های حوزه حسابداری مدیریت در کشور ایران: شواهدی از سه دهه اخیر. پژوهش‌های تجربی در حسابداری، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۱۰۱-۸۱.

\* کبیرپور، مرتضی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر بکارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار

- Accounting. Management Accounting, 20-28.
- \* Sulaiman, M., Ahmad, N., & Alwi, N. (2004). Management Accounting Practices in Selected Asian Countries. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 493-508.
  - \* Tuan Mat, Z. T., & Smith, M. (2014). The Impact of Changes in Environment and AMT on Management Accounting Practices and Organizational Strategy, Structure and Performance. *JAMAR*, 12(1), 55-82.
  - \* Uyar, A. (2010). Cost and Management Accounting Practices: A Survey of Manufacturing Companies. *Eurasian Journal of Business and Economics*, 3(6), 133-125.
  - \* Xiao, J., Chow, C., Duh, R. R., & Zhao, L. (2007). Management Accounting in China. *Financial Management*, Dec 2006/Jan 2007, 32-37
  - at Salford Postgraduate Annual Research Conference, May 7 th- 8th.
  - \* Farouk, A. A., & McLellan, J. (2011). Management Accounting Practices in Egypt-A Transitional Economy Country. *Journal of Accounting, Business and Management (JABM)*, 18(2).
  - \* Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (15 ed.). New Jersey: Pearson.
  - \* Jan, V.H. & Shahzad, U. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62
  - \* Joshi, P. L. (2001). The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85-109.
  - \* Juras, A. (2014). Strategic Management Accounting – What Is the Current State of the Concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2), 76-83.
  - \* Lilli Anne, K & Salme, N. (2017). Emerging diversity in management accounting research: The case of Finnish doctoral dissertations: 1945-2015. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(1), 131-160.
  - \* McLellan, J. D. (2014). Management Accounting Theory and Practice: Measuring the Gap in United States Businesses. *Journal of Accounting – Business & Management*, 21(1), 53-68.
  - \* McLellan, J. D., & Moustafa, E. (2011). Management Accounting Practices in the Gulf Cooperative Countries. *International Journal of Business and Accounting, and Finance*, 6(1), 1-15.
  - \* Nizar, M.A, & Mayada, A.E.Y. (2017). Management accounting change and the implementation of GFMIS: a Jordanian case study. *Asian Review of Accounting*. 25(2), 242-261.
  - \* Nurraddeen, A.N.; Kevin, B. & Appuhami, B.A. (2017). The adoption and success of contemporary management accounting practices in the public sector. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 106-126.
  - \* Ogan, M. Y. (2017). Drivers of management accounting adaptability: the agility lens. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13(2), 262-281.
  - \* Siegal, G., & Kulesza, C. S. (1996). *The Practice Analysis of Management*