

تأثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی

عسگر پاکمرام^۱

ندا رضایی^۲

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۸/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۵/۱۱

چکیده

محیط کسب و کار در دنیای امروز به شدت در حال تغییر و رقابتی شدن می باشد. این تغییرات تا حد زیادی در محیط کسب و کاری که سازمان در آن فعالیت می کند نهفته است. مطالعات قبلی نشان می دهد که دو دسته عوامل داخلی و خارجی سازمانی منجر به تغییر در شیوه های حسابداری مدیریت در سازمان شده اند. هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر محیط رقابتی و شاخصه های سازمانی بر شیوه های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی است. عوامل داخلی بررسی شده ساختار و استراتژی و عوامل خارجی محیط رقابتی و فناوری تولید پیشرفته بودند. جامعه آماری تحقیق، شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس می باشند. نتایج پژوهش نشان داد تغییر در محیط رقابتی با تغییر در ساختار و استراتژی سازمان رابطه ی مثبت و معنادار دارد و تغییر در استراتژی سازمان به نوبه ی خود منجر به تغییر در سیستم حسابداری مدیریت می شود. مدل ساختاری پژوهش نشان داد که ارتباط قابل توجهی میان استراتژی های سازمانی و شیوه های حسابداری مدیریت و ساختار وجود دارد که منجر به افزایش عملکرد سازمانی می گردد.

واژه های کلیدی: محیط رقابتی، ساختار و استراتژی متمایز، شیوه های حسابداری مدیریت، عملکرد سازمانی.

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، ایران. (نویسنده مسئول) Pakmaram@bonabiau.ac.ir

۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب، ایران.

۱- مقدمه

حسابداری مدیریت به عنوان دانش جدید کسب و کار، با تهیه اطلاعات می‌تواند به مدیران در تعامل موفق با یک محیط متغیر کمک نماید (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸). حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیرمالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کننده‌گان داخلی توجه شده و سعی در کمک به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان دارد (نونهال نهر و رحمتی قورولو، ۱۳۹۰).

حسابداری مدیریت یک سیستم اطلاعاتی است که با فراهم کردن اطلاعات لازم کمک می‌کند تا سرمایه‌گذارها، اعتبار دهندگان، مدیران و دولت نسبت به مسائل اقتصادی بهتر بتوانند تصمیم بگیرند. اشخاص، شرکت‌ها و دولت برای تصمیم‌گیری در مورد توزیع مناسب منابع مالی نیاز به اطلاعاتی قابل اتکا دارند که این اطلاعات را به یاری حسابداری می‌توان بدست آورد از سوی دیگر انجام سرمایه‌گذاری یکی از مواد ضروری و اساسی در فرایند رشد و توسعه اقتصادی کشور است و سرمایه‌گذاران نیز از بعد عرضه سرمایه تا حد امکان سعی دارند منابع مالی خود را به سمتی سوق دهند که کمترین ریسک و بیشترین بازده را داشته باشد یعنی بدنبال برآورد ریسک سرمایه‌گذاری خواهند بود، این در حالی است که یکی از مبانی اساسی برای محاسبه ریسک بازار شرکت‌ها استفاده از اطلاعات تولید شده توسط سیستم حسابداری است (شباهنگ، ۱۳۹۳).

حسابداری مدیریت اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری‌های جدید، اجاره، خرید، تبلیغات و هزینه‌های ارتقا را برای صاحبان کسب و کار و مدیران ارشد را فراهم می‌کند (لیبی و شورت^۱، ۴:۲۰۰۳). طبق تعریف انجمن حسابداران خیره مدیریت^۲ (CIMA) حسابداری مدیریت دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در تهیه و ارائه اطلاعات مالی و سایر تصمیم‌ها به روشی بکار می‌گیرد که برای مدیریت در تدوین سیاست‌ها و در برنامه‌ریزی و کنترل عملیات مورد تعهدش یاری رسان

باشد (CIMA، ۲۰۱۴). علاوه بر دیدگاه‌های مذکور حسابداری به عنوان یکی از نهادهای اجتماعی در نظر گرفته می‌شود و از دیدگاه جامعه‌شناختی به آن نگرینسته می‌شود (ارسریم^۳، ۲۰۱۲). عوامل سازمانی از دیگر متغیرهای موثر بر شیوه‌های حسابداری است که در مطالعات بسیاری مورد بررسی قرار گرفته است که فرهنگ سازمانی یکی از بخش‌های قابل توجه در این مطالعات می‌باشد (بیتی و دیوی^۴، ۲۰۰۸).

محیط کسب و کار در کشورهای در حال توسعه با توجه به اندازه بازار، سرمایه، زیرساخت‌ها، چالش‌های محیطی و قوانین حکومتی در نوسان است. انعطاف‌پذیری در فرایند تولید و توانایی جذب فناوری‌های جدید از جمله سایر این عوامل تاثیرگذار است (باتاچاریا^۵، ۲۰۰۲).

کاپوپپولوس و لازارتو (۲۰۰۶) بیان می‌کنند هر چه قدر ساختار مالکیتی متمرکزتر شود، به طور مثبت بر سودآوری بیشتر شرکت تاثیر می‌گذارد و همچنین مشخص شد که سودآوری بیشتر شرکت مستلزم پراکندگی کمتر ساختار مالکیتی آن می‌باشد.

سانچز و گارسیا (۲۰۰۷) نیز نشان دادند رابطه معنی‌داری بین ساختار مالکیت و عملکرد شرکت وجود ندارد. البته این ارتباط با اثر محیط تعدیل می‌شود. تمرکز مالکیت، در کشورهایی که حمایت از سرمایه‌گذار در آنها در سطح پایین‌تری قرار دارد، موجب عملکرد بهتر شرکت می‌شود.

لی (۲۰۰۸) نیز نشان داد عملکرد شرکت با افزایش تمرکز مالکیت شرکت بهبود می‌یابد، اما اثر مالکیت نهادی و مالکیت خارجی ناچیز است. همچنین نتیجه‌گیری شد که یک رابطه U شکل معکوس بین تمرکز مالکیت و عملکرد شرکت وجود دارد. بدین گونه که عملکرد شرکت وقتی به اوج می‌رسد که تمرکز مالکیت در یک سطح متوسط باشد. در این تحقیق شواهدی برای حمایت از این فرضیه که: وقتی تمرکز مالکیت شرکت افزایش می‌یابد، اثر مثبت کنترلی آن ابتدا باعث عملکرد بهتر می‌شود اما بعداً اثرات منفی آن در نتیجه عواملی همچون سلب مالکیت سهامداران اقلیت ظاهر می‌شود، بدست آمد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

گوردون و میلر^۶ (۱۹۹۲) سه ویژگی عمده محیط (پویایی، عدم یکنواختی و خصومت) و روابط آنها با سیستم های حسابداری را شناسایی کردند. آنها استدلال نمودند که سطح بالای پویایی (یا نرخ تغییر) مستلزم گزارش های مکرر همراه با داده های غیرمالی بیشتر است تا اطلاعاتی را در زمینه اقدامات رقبا، موارد مرتبط با مصرف کنندگان و عوامل جمعیت شناختی برای مدیران فراهم آورد. آنها با در نظر گرفتن عدم یکنواختی محیط بیان می کنند که با افزایش عدم یکنواختی محیط، نیاز به یک سیستم حسابداری غیرمتمرکزتر با مراکز مسئولیت نیمه مستقل بیشتر می شود. آنها همچنین با توجه به خصمانه بودن بازار استدلال می کنند که خصومت یا ناشی از اقدامات تهدیدکننده رقباست یا ناشی از کمیاب شدن منابع محدود بخاطر اعتصابات یا مقررات دولتی و یا کاهش حجم اعتبار می باشد. آنها ادعا نمودند که با افزایش خصومت، سیستم اطلاعات حسابداری پیچیده تری مورد نیاز است تا اطلاعات غیرمالی مربوط به تهدیدهای اساسی را در خود جای دهد. فلامهولتز^۷ (۱۹۸۳) در مطالعه‌ی خود حسابداری، بودجه‌بندی، سیستم‌های کنترلی و شرایط سازمانی را مورد مطالعه و بررسی قرار داد. دنت^۸ (۱۹۹۱) به این نتیجه رسید که فرهنگ از منظر حسابداری و سازمانی برای ورود به یک صنعت جدید ضروری است.

ویلیامز و سی من^۹ (۲۰۰۱) در پژوهش خود با نام پیش‌بینی تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت این مسئله را مورد بررسی قرار دادند که آیا متغیرهای ساختاری در فرهنگ ملی بر تغییرات شیوه‌های حسابداری مدیریت تاثیر داشته‌اند؟ نتایج پژوهش آنان نشان داد فرهنگ ملی و صنعت شیوه‌های حسابداری مدیریت از نظر سازمانی مانند ساختار، تمرکز، سطح رقابت و ظرفیت سازمانی متاثر ساخته‌اند و رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری بین تمرکز در مدیریت سازمان و شیوه‌های حسابداری مدیریت وجود دارد.

چن هال^{۱۰} (۲۰۰۳) استدلال می کند که محیط خارجی، متغیر قدرتمندی است که شالوده و اساس

پژوهش‌های اقتضایی را تشکیل می‌دهد. وی عنوان می‌کند که عدم قطعیت بعدی از محیط می باشد که به طور گسترده‌ای مورد پژوهش قرار گرفته و سیستم های کنترل مدیریت رسمی تر و مکانیکی تر در شرایط عدم قطعیت تمایل دارند اطلاعات ناقصی ارائه دهند و برای غلبه بر غیرقابل پیش‌بینی بودن، نیازمند فرمول بندی مجدد سریع هستند. عبدالقادر و لوتر^{۱۱} (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر مجموعه‌ای از متغیرهای اقتضایی بالقوه بر روی رویه های حسابداری مدیریت در شرکت های انتخاب شده از انگلیس پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تاثیر عدم اطمینان محیطی می باشد. چیا و کوه^{۱۲} (۲۰۰۷) به بررسی تطبیقی فرهنگ سازمانی و عملیات حسابداری مدیریت در بخش دولتی پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد تغییرات محیطی و الزامات نوآوری در عملیات حسابداری مدیریت منجر به تطبیق سازمان با نوآوری می‌گردد. واورو^{۱۳} (۲۰۰۸) در تلاش برای تعریف ویژگی‌های کسب‌وکار که سیستم‌های حسابداری مدیریت را تغییر داده‌اند به بررسی رابطه‌ی بین تمرکز و متغیرهای ساختاری مانند اندازه، رقابت و فن‌آوری و اثر تمرکزگرایی بر سیستم‌های حسابداری مدیریت پرداخت. نتایج وی حاکی از رابطه‌ی مثبت بین ساختار سازمانی و تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت بود.

عبدالقادر و لوتر^{۱۴} (۲۰۰۸) به بررسی تاثیر ویژگی های شرکت‌ها بر روی رویه های حسابداری مدیریت در انگلستان پرداختند. نتایج نشان داد که سطح بلوغ حسابداری مدیریت تحت تاثیر اندازه شرکت می باشد. سید مقبول الرحمان (۲۰۱۱) در پژوهشی، در ۴۵ شرکت تولیدی پاکستان نشان داد که اندازه شرکت، یک عامل مهم تاثیر گذار بر استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت می‌باشد. مات، اسمیت و دجاجادیکرتا^{۱۴} (۲۰۱۰) به بررسی حسابداری مدیریت و تغییر سازمانی در شرکت های تولیدی مالزی پرداختند. نتایج حاکی از افزایش استفاده از ساختارهای سازمانی هموارتر و رویه های حسابداری مدیریت می باشد. میان رویه های حسابداری مدیریت

حجازی و فتوحی (۱۳۹۱) نشان داد که بین استراتژی رقابتی، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت عملکرد با رویکرد تناسب اقتضایی در کلیه شرکت‌های مورد مطالعه در صنایع دارویی و شیمیایی، رابطه معنی داری وجود دارد.

مروری بر ادبیات پژوهش نشان می‌دهد برخی از زمینه‌های تاثیرگذار بر شیوه‌های حسابداری مدیریت مورد غفلت واقع شده‌اند. با توجه به این که سازمان در یک محیط نامشخص به فعالیت می‌پردازد و عملکرد شرکت تحت تاثیر متغیرهای محیطی قرار دارد و هر یک از عوامل سازمانی به نوبه‌ی خود این متغیرها را تحت تاثیر قرار می‌دهد. سوال اصلی پژوهش حاضر اینجاست که محیط رقابتی و شاخصه‌های سازمانی چه تاثیر بر شیوه‌های حسابداری مدیریت و عملکرد سازمانی خواهد داشت؟

۳- فرضیات پژوهش

- ۱) تغییر در محیط رقابتی به واسطه تغییر در ساختار سازمان منجر به تغییر در عملکرد سازمان می‌گردد؟
- ۲) تغییر در محیط رقابتی به واسطه تغییر در شیوه‌های مدیریت حسابداری منجر به تغییر در عملکرد سازمان می‌گردد؟
- ۳) تغییر در محیط رقابتی به واسطه تغییر در استراتژی‌های سازمان منجر به تغییر در عملکرد سازمان می‌گردد؟
- ۴) تغییر در تکنولوژی‌های تولیدی به واسطه تغییر در ساختار سازمان منجر به تغییر در عملکرد سازمان می‌گردد؟
- ۵) تغییر در تکنولوژی‌های تولیدی به واسطه تغییر در شیوه‌های مدیریت حسابداری منجر به تغییر در عملکرد سازمان می‌گردد؟
- ۶) تغییر در تکنولوژی‌های تولیدی به واسطه تغییر در استراتژی‌های سازمان منجر به تغییر در عملکرد سازمان می‌گردد؟

با ساختار سازمان‌ها رابطه مثبت معنی داری وجود دارد. جهت دستیابی به اثربخشی حداکثر، عناصر سازمانی مانند ساختار، استراتژی و رویه‌های حسابداری مدیریت می‌بایست به شکل همزمان تغییر پیدا کنند.

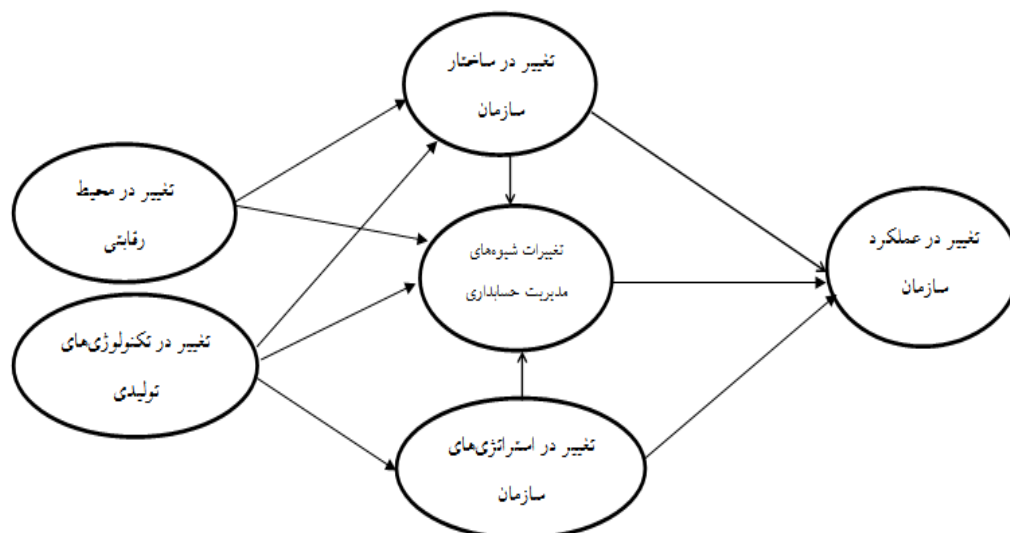
وربینتن (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان تأثیر استراتژی، ساختار و نوآوری‌های فنی واحد تجاری بر تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری درصد بود به آزمون فرضیه‌هایی بپردازد مبنی بر اینکه ساختار واحد تجاری بر تغییرات در یک سیستم حسابداری مدیریت و کنترل تأثیر می‌گذارد. تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل با درخواست از مدیران برای برآورد تعداد تغییراتی که در طی یک دوره زمانی دو ساله در سیستم حسابداری مدیریت و کنترل واحد تجاری آنها رخ داده است، مورد ارزیابی قرار گرفت. این پژوهش با استفاده از داده‌های پیمایشی مربوط به ۶۱ نفر از مدیران واحدهای تجاری در هلند پیشنهاد می‌کند که ساختار واحد تجاری بر تغییر در مؤلفه‌های خاص سیستم حسابداری مدیریت و کنترل در سطح واحد تجاری تأثیر می‌گذارند.

عباس زاده و بزازاده (۱۳۸۸) معتقدند سیستم‌ها و رویه‌های بکار گرفته شده حسابداری مدیریت در بیشتر کشورهای در حال توسعه، برگرفته از سیستم‌ها و رویه‌های شکل گرفته در کشورهای توسعه یافته و منطبق با نیازهای استفاده‌کنندگان و رعایت اولویت‌های اطلاعاتی آنهاست. آنها بیان می‌کنند که حسابداری مدیریت در کشورهای در حال توسعه جدا از عوامل اقتصادی - اجتماعی نمی‌تواند بررسی شود. گنجویی و نایب‌زاده (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین گرایش‌های استراتژیک، قابلیت‌های سازمانی و عملکرد با توجه به نقش تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد گرایش‌های استراتژیک بر روی قابلیت‌های سازمانی تأثیر معنی داری دارد و از طریق قابلیت‌های سازمانی و تغییرات سیستم‌های کنترل و حسابداری مدیریت بر روی عملکرد سازمانی نیز تأثیر می‌گذارد. نتایج

۴- مدل تحلیلی پژوهش

ساختار سازمان و نیز تاثیر تغییرات در شیوه‌های حسابداری مدیریت، بر ساختار سازمانی و عملکرد سازمانی مورد بررسی قرار گیرد.

در این پژوهش سعی می‌شود تغییرات در محیط رقابتی و تاثیر آن بر شیوه‌های حسابداری مدیریت با توجه به تغییرات در فناوری، استراتژی سازمانی و



شکل ۱- مدل تحلیلی پژوهش

۵- روش‌شناسی پژوهش

$$n = \frac{NZ\left(\frac{\alpha}{2}\right)^2 P(1-P)}{(N-1)\varepsilon^2 + Z\left(\frac{\alpha}{2}\right)^2 P(1-P)} \quad \text{فرمول کوکران}$$

n = تعداد اعضای نمونه

N = تعداد اعضای جامعه

$\varepsilon = (0.10)$ دقت برآورد

P = درصد همگونی پاسخ‌ها (0.50)

Z = ۱-۹۶ (۱/۹۶) مقدار توزیع نرمال در سطح اطمینان

$\alpha = (0.05)$ درصد معنی داری

با جایگزینی مقادیر فوق، حجم نمونه مناسب برای انجام پژوهش ۶۴ شرکت خواهد بود که با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب می‌شود. به جهت جمع‌آوری اطلاعات لازم در تحقیق حاضر از دو پرسش‌نامه استفاده شد.

پرسش‌نامه استفاده شده در این تحقیق با استفاده از مبانی نظری پژوهش بر اساس یافته‌های اسکرانی،

روش پژوهش حاضر توصیفی پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر را شرکت‌های تولیدی فعال در سازمان بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند. به دلیل حیثیه‌ی موضوعی پژوهش که عملیات حسابداری مدیریت است، اولین شرط اساسی پژوهش حاضر فعالیت مستمر چند ساله در بورس اوراق بهادار و شرط دوم استفاده از عملیات حسابداری مدیریت می‌باشد. در میان جامعه‌ی آماری پژوهش از میان شرکت‌های فعال در بورس، تعداد ۸۴ شرکت به عنوان نمونه‌ی آماری انتخاب شدند. برای بررسی روابط متغیرهای پژوهش از نرم‌افزار تحلیل معادلات ساختاری Lisrel استفاده شد.

به دلیل کیفی بودن متغیرهای مورد مطالعه و تعدد آن‌ها، برای تعیین حجم نمونه مناسب جهت اطمینان از صحت یافته‌های پژوهش از فرمول کوکران^{۱۵} با شرایط زیر استفاده می‌شود.

- بنیتز و اسمیت (۲۰۰۳) بود. شش حوزه‌ی اصلی مدل
 ۳) طراحی سازمانی
 ۴) استراتژی سازمانی
 ۵) شیوه‌های حسابداری مدیریت
 ۶) عملکرد سازمانی
- تحلیلی پژوهش عبارتند از:
 ۱) محیط رقابتی
 ۲) تکنولوژی پیشرفته ساخت.

جدول ۱- شاخص‌های به کار رفته در پرسش نامه و سوالات مربوط به هر یک

متغیر	شاخص‌ها		
محیط رقابتی	<ul style="list-style-type: none"> رقابت قیمت رقابت برای توسعه محصول جدید رقابت بازاریابی / کانال‌های توزیع رقابت برای سهم بازار اقدام رقبا تعداد رقبا در بازار بخش 	شیوه‌های حسابداری مدیریت	<ul style="list-style-type: none"> کنترل بودجه هزینه یابی حاشیه هزینه استاندارد مدیریت کیفیت جامع (TQM) هزینه یابی هدف هزینه یابی مبتنی بر فعالیت (ABC) مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش تجزیه و تحلیل چرخه عمر محصول معیارهای تولید تجزیه و تحلیل سودآوری محصول تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری تجزیه و تحلیل ارزش سهام
تکنولوژی پیشرفته ساخت	<ul style="list-style-type: none"> رباتیک سیستم‌های تولید انعطاف پذیر تولید با کمک کامپیوتر طراحی با کمک کامپیوتر مهندسی به کمک کامپیوتر برنامه ریزی به کمک فرآیند کامپیوتر تولید بهنگام (JIT) کنترل مستقیم عددی تولید یکپارچه به کمک کامپیوتر کنترل عددی 	عملکرد سازمانی	<ul style="list-style-type: none"> درآمد عملیاتی رشد فروش بازگشت سرمایه گذاری (ROI) جریان پول نقد از عملیات سهم بازار توسعه بازار توسعه بازار جدید تحقیق و توسعه (R & D) برنامه‌های کاهش هزینه / هزینه کنترل توسعه کارکنان روابط محل کار سلامت و ایمنی کارکنان
طراحی سازمانی	<ul style="list-style-type: none"> نیروی کار ماهر آموزش کارمندان تیم‌های چند کاره ایجاد ارزش مشارکتی آموزش مدیریت سطح رسمی سازمان تیم‌های مبتنی بر کار توانمندسازی کارکنان 	استراتژی سازمانی	<ul style="list-style-type: none"> ارائه در زمان تحویل اعتماد ارائه محصولات با کیفیت بالا ارائه خدمات پس از فروش موثر و پشتیبانی ایجاد تغییرات در طراحی و معرفی سفارشی کردن محصولات و خدمات بنا به نیاز مشتری در دسترس بودن محصول (توزیع گسترده)

۶- یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول ۲ ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسش نامه ۰/۸۵۱ است که میزان پایایی قابل قبولی را برای پرسشنامه نشان می‌دهد.

جدول ۲- ضریب پایایی برای پرسشنامه‌ها

تعداد بخش‌ها (سؤال‌ها)	آلفای کرونباخ
۳۲	۰/۸۵۱

برای بررسی روابط علی بین متغیرها به صورت منسجم کوشش‌های بسیاری در دهه اخیر صورت گرفته است. یکی از روش‌های نویدبخش در این زمینه مدل معادلات ساختاری یا تحلیل چندمتغیری یا متغیرهای مکنون است. در واقع آنچه در این قسمت بدنبال آن هستیم؛ این موضوع است که آیا متغیرهای اندازه‌گیری شده می‌توانند میزان تغییر در عملکرد سازمانی را اندازه‌گیری نمایند.

برای سنجش و بررسی برازش یک مدل معادلات ساختاری از شاخص‌های بسیاری می‌توان کمک گرفت که از جمله می‌توان به سطح تحت پوشش آماره کای/دو، ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)، نیکویی برازش (GFI)، نیکویی برازش اصلاح شده (AGFI)، نیکویی برازش هنجار شده (NFI)، شاخص برازش هنجار نشده (NNFI)،

شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص برازش نسبی (RFI)، شاخص برازش افزایشی (IFI)، شاخص برازش مقتصد هنجار شده (PNFI)، کای اسکوار بهنجار شده به درجه آزادی (CMIN/df) اشاره نمود. برخی از شاخص‌های فوق برای مدل تخمینی حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها در جدول زیر ارائه گشته است.

مطابق با آنچه در جدول ۳ ارائه شده است؛ داده‌های جمع‌آوری شده و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل این داده‌ها، برازش مناسبی را برای مدل تحلیلی پژوهش نشان نمی‌دهد. عدم برازش داده‌های جمع‌آوری شده از سطح تحت پوشش آماره کای/دو مشخص می‌گردد. این مقدار برای مدل تخمینی ۰/۰۰۰ می‌باشد که با توجه به کمتر بودن این مقدار از ۰/۰۵ می‌توان ادعا نمود که داده‌های تجربی برازش مناسبی از الگوی نظری را نشان نمی‌دهند. از سایر شاخص‌های مهم که عدم برازش مدل فوق را نشان می‌دهند می‌توان به میانگین مربعات خطای برآورد اشاره نمود که باید کمتر از ۰/۱۰ باشد که در مدل تخمینی نزدیک به ۰/۱۱ می‌باشد. بنابراین نمی‌توان به برازش مدل اطمینان داشت. با در نظر گرفتن عدم برازش مدل اولیه و با توجه به انجام اصلاحاتی، مدل نهایی پژوهشی به صورت زیر پیشنهاد می‌شود.

جدول ۳- شاخص‌های محاسبه شده برای مدل تخمینی اولیه

گروه بندی شاخص‌ها	نام شاخص	اختصار	مقدار تخمین زده شده	سطح قابل قبول
شاخص‌های برازش مطلق	سطح پوشش کای اسکوار	--	۰/۰۰۰	بالای ۰/۰۵
	شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۵۵	GFI > 90/0
	شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۹۴۱	AGFI > 90/0
شاخص‌های برازش تطبیقی	شاخص برازش هنجار شده	NFI	۰/۹۳۳	NFI > 90/0
	شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۱۵	CFI > 90/0
	شاخص برازش نسبی	RFI	۰/۹۳۹	RFI > 90/0
شاخص‌های برازش مقتصد	شاخص برازش مقتصد هنجار شده	PNFI	۰/۶۴۳	بالای ۰/۵
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۱۰۹	RMSEA < 10/0
	کای اسکوار به درجه آزادی	CMIN/df	۴/۲۱۱	بین ۱ تا ۳

جدول ۴ شاخص های محاسبه شده برای مدل تخمینی اولیه

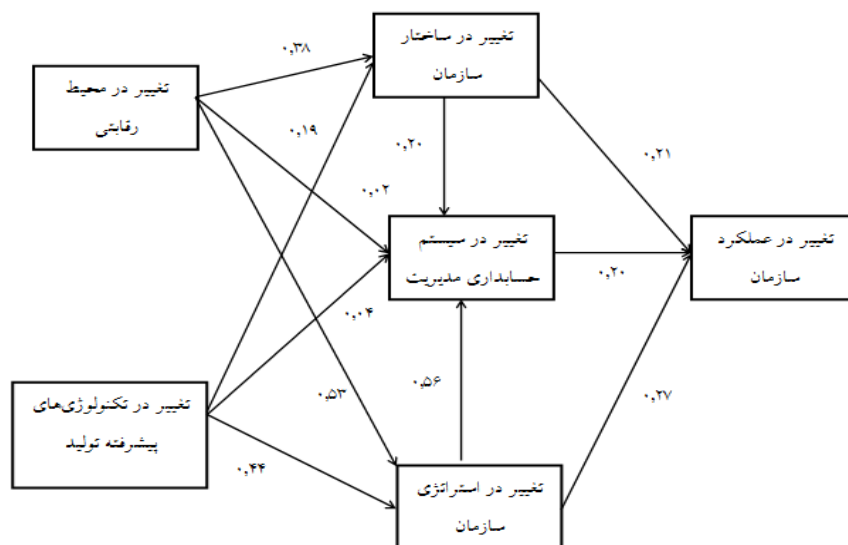
گروه بندی شاخص ها	نام شاخص	اختصار	مقدار تخمین زده شده	سطح قابل قبول
شاخص های برازش مطلق	سطح پوشش کای اسکوار	--	۰/۶۱۷	بالای ۰/۵
	شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۶۷	GFI > 90/0
شاخص های برازش تطبیقی	شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۹۲۱	AGFI > 90/0
	شاخص برازش هنجار شده	NFI	۰/۹۷۳	NFI > 90/0
	شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۸	CFI > 90/0
شاخص های برازش مقتصد	شاخص برازش نسبی	RFI	۰/۹۷۴	RFI > 90/0
	شاخص برازش مقتصد هنجار شده	PNFI	۰/۸۵۴	بالای ۰/۵
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۰۰	RMSEA < 10/0
	کای اسکوار به درجه آزادی	CMIN/df	۱/۰۱۲	بین ۱ تا ۳

شاخص های برازش مقتصد اشاره نمود. مقدار این شاخص باید کمتر از ۰/۱۰ باشد و هر چه به عدد صفر نزدیک تر می شود، نشان دهنده قابل قبول بودن برازش مدل می باشد. همانطور که در جدول فوق نیز مشاهده می شود این شاخص برای مدل تحلیلی پژوهش ۰/۰۰۰ می باشد، که این موضوع نشان دهنده این مطلب است که با اطمینان کامل می توان در مورد برازش مدل اظهار نظر نمود.

در کنار بررسی برازش کلی مدل، آنچه حائز اهمیت است تأیید روابط جزئی موجود در مدل است.

مطابق با آنچه در جدول فوق ارائه شده است؛ داده های جمع آوری شده و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل این داده ها، برازش مناسبی را برای مدل تحلیلی پژوهش نشان می دهد. برازش داده های جمع آوری شده از سطح تحت پوشش آماره کای/ دو مشخص می گردد. این مقدار برای مدل تخمینی ۰/۶۱۷ می باشد که با توجه به بالا بودن این مقدار از ۰/۵ می توان ادعا نمود که داده های تجربی برازش مناسبی از الگوی نظری می باشد.

از دیگر شاخص های مهم تخمین زده شده می توان به ریشه میانگین مربعات خطای برآورد از



Chi-Square = 0.34; df = 2; P-Value = 0.843; RMSEA = 0.000

بر اساس یافته‌های پژوهش محیط رقابتی بیشترین تاثیر را بر شیوه‌های حسابداری مدیریت دارد.

در جدول ۳ ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش نشان داده شده است. شیوه‌های حسابداری مدیریت تنها با استراتژی سازمان همبستگی معنادار دارد و استراتژی با سایر متغیرها همبستگی مثبت و معناداری ندارد.

مدل نهایی پژوهش حاصل از تحلیل معادلات ساختاری نشان می‌دهد تغییر در محیط رقابتی تاثیر معناداری بر تغییر استراتژی‌های سازمانی دارد و تغییر در استراتژی سازمان منجر به تغییر در سیستم حسابداری مدیریت می‌گردد.

جدول ۲- میانگین متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار
محیط رقابتی	۹,۰۹	۱,۲۳
تکنولوژی پیشرفته ساخت	۷,۸۳	۱,۱۴
شیوه‌های حسابداری مدیریت	۸,۴۸	۱
ساختار سازمانی	۸,۵۵	۰,۹۹
استراتژی سازمانی	۸,۹۴	۱,۱۷
عملکرد سازمانی	۸	۱,۵۷

جدول ۳- ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

متغیرها	رقابت	تکنولوژی پیشرفته ساخت	ساختار	استراتژی	شیوه‌های حسابداری مدیریت	عملکرد
رقابت	۱					
تکنولوژی پیشرفته ساخت	۰,۲۲ (۰,۴۸)	۱				
ساختار	۰,۴۵ (۰,۴۷)	۰,۳۱ (۰,۴۸)	۱			
استراتژی	۰,۵۵ (۰,۰۷)	۰,۲۶ (۰,۰۸)	۰,۶۸ (۰,۰۶)	۱		
شیوه‌های حسابداری مدیریت	۰,۳۹ (۰,۴۵)	۰,۲۵ (۰,۴۶)	۰,۵۹ (۰,۴۷)	۰,۷۰ (۰,۰۷)	۱	
عملکرد	۰,۳۰ (۰,۴۸)	۰,۲۰ (۰,۴۶)	۰,۵۳ (۰,۴۹)	۰,۵۶ (۰,۴۹)	۰,۵۲ (۰,۴۰)	۱

۱-۶- یافته‌های پژوهش

یافته‌های مطالعه‌ی حاضر نشان داد که تغییر در محیط رقابتی منجر به تغییرات قابل توجهی در استراتژی‌های سازمانی می‌شود. همسو با یافته‌های جاجادیکرتا^{۱۶} (۲۰۱۰) یافته‌ها نشان داد استفاده از تکنولوژی‌های پیشرفته تولید به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش یافته و به همین دلیل استفاده از استراتژی-هایی که قادر باشد ساختار سازمانی را با محیط رقابتی هماهنگ سازد ضروری است بنابراین تغییر در محیط رقابتی منجر به تغییرات قابل توجهی در ساختار سازمانی می‌گردد. همچنین نتایج تحقیق

حجازی و فتوحی (۱۳۹۱) نشان می‌دهد که شرط عملکرد بالا وجود تناسب بین استراتژی، ساختار و سیستم حسابداری مدیریت می‌باشد و انتظار می‌رود در سازمان‌هایی که چنین تناسبی وجود ندارد به همان نسبت عملکرد واحد تجاری پایین تر باشد.

تایید فرضیه‌ی ارتباط میان محیط رقابتی و استراتژی‌های سازمانی همانند نتایج شوارتز و شولمن^{۱۷} (۲۰۰۷) نشان داد تکنولوژی و محیط رقابتی بر طراحی و عملکرد سازمان تاثیرگذار است. پژوهش‌های قبلی نیز نشان داده‌اند که شرکت‌ها در یک محیط

نقش میانجی تغییر در سیستم حسابداری مدیریت و اثرگذاری بر عملکرد می‌باشد.

یافته‌ی دیگر پژوهش تایید فرضیه‌ی ارتباط بین تغییر در محیط رقابتی و تغییر در استراتژی سازمان و تغییر در عملکرد سازمانی است. همسو با این یافته‌ها پژوهش‌های قبلی نشان دادند تغییرات در محیط رقابتی و تغییرات در تکنولوژی‌های تولیدی، استراتژی‌های سازمانی را تحت تاثیر قرار می‌دهند (لانگ‌فیلد، ۲۰۰۳؛ چن‌هال، ۲۰۰۳ و شرودر و همکاران، ۲۰۰۰). بنابراین یافته‌ها نشان می‌دهد استراتژی سازمانی متغیر بسیار مهمی در مطالعات سازمانی است.

۷- نتیجه‌گیری و بحث

همچنین نتایج نشان داد تغییرات در شیوه‌های حسابداری مدیریت و استراتژی‌های تولید با تغییر در جو فناوری پیشرفته تغییر می‌یابد، اما این تغییرات به شدت تغییرات ناشی از محیط رقابتی بازار نیست.

نتایج نشان می‌دهد که جهانی شدن و افزایش رقابت منجر به استفاده بیشتر از فن‌آوری‌های پیشرفته می‌گردد، بالطبع سازمان‌ها و شرکت‌ها تاکید بیشتری بر استراتژی‌های تمایز سازمانی و ساختار مسطح می‌کنند. به همین دلیل استفاده از شیوه‌های نوین حسابداری مدیریت افزایش یافته است. نتایج نشان داد هم‌ترازی مناسب بین تغییرات خارجی و عوامل درون سازمانی در تسهیل کسب و کار سازمان‌ها موثر هستند و تعامل مثبت میان عوامل داخلی سازمان به منظور ارتقا و بهبود عملکرد سازمانی حیاتی است. مدل ساختاری پژوهش نشان داد که ارتباط قابل توجهی میان استراتژی‌های سازمانی و شیوه‌های حسابداری مدیریت و ساختار وجود دارد که منجر به افزایش عملکرد سازمانی می‌گردد.

فهرست منابع

* شباهنگ، رضا. (۱۳۹۳) "حسابداری مدیریت"، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی، جلد اول، چاپ بیست و پنجم.

رقابتی سعی در افزایش تعهد سازمانی و حرکت به سمت تمرکز زدایی هستند (سوبرانیم و میا^{۱۸}، ۲۰۰۱).

مالکیت پراکنده (غیرمتمرکز) به این خاطر موجب بروز مساله نمایندگی در شرکت‌ها می‌شود که توانایی و انگیزه‌های سهامداران برای کنترل کردن مدیریت ضعیف خواهد شد. سهامداران به طور قانونی شرکت را در مالکیت خود دارند ولی آنها هیچ انگیزه‌ای برای مالکیت یا کنترل شرکت ندارند زیرا سهم آنها اندک است. اگر کارکنتری یکی از سهامداران باعث عملکرد بهتر شرکت شود، آنگاه سایر سهامداران به امید اینکه دیگر سهامداران کارکنتری خود را به خوبی انجام می‌دهند، خود را درگیر کارکنتری نخواهند کرد. علاوه بر این سهامداران معمولاً در شرکتهای مختلفی سرمایه‌گذاری می‌کنند تا ریسک را از طریق تنوع بخشیدن کاهش دهند. آنها در واقع به امید سودهای آتی سهامشان سرمایه‌گذاری می‌کنند نه به امید آینده بهتر شرکت. بنابراین مالکیت غیر متمرکز (پراکنده) انگیزه‌ها را برای کنترل مدیران تضعیف می‌کند. بعلاوه سهامداران پراکنده توانایی اینکه مدیریت را به طور اثر بخش کنترل کنند، ندارند چرا که اطلاعات کافی و تخصص لازم را به منظور اتخاذ تصمیمات صحیح ندارند. در مقابل، مالکیت متمرکز به صورت قابل توجهی در سهامداران عمده ایجاد انگیزه می‌کند که کار مدیریت را کنترل کنند. هرچه قدر سهم سهامداران عمده افزایش می‌یابد، به موازات آن انگیزه‌های آنها برای بهبود عملکرد شرکت و کنترل مدیریت بیشتر می‌شود. علاوه بر آن، انجام عملیات موزون و هماهنگ توسط سهامداران عمده آسانتر از سهامداران پراکنده است. منافع کاملاً آشکاری از مالکیت متمرکز وجود دارد ولی بحث‌هایی در جهت خلاف آن نیز صادق است

گنجوئی و نایب‌زاده (۱۳۹۳) نیز اظهار کردند گرایشات و تمایلات استراتژیک سازمان‌ها چگونگی بکارگیری ظرفیت‌ها و استعدادهای سازمانی را مشخص می‌سازند و منجر به استفاده موثرتر تمامی این منابع در افزایش عملکرد می‌شوند که تایید کننده‌ی فرضیه‌ی ارتباط تغییر در استراتژی سازمان با

یادداشت‌ها

- ¹. Libiby and Short
- ². Chartered Institute of Management Accountants
- ³. Erserim
- ⁴. Beattie and Davie
- ⁵. Bhattacharya
- ⁶. Gordon and Miller
- ⁷. Flamholtz
- ⁸. Dent
- ⁹. Williams and Seaman
- ¹⁰. Chenhall
- ¹¹. Abdel-Kader, M., & Luther, R
- ¹². Chia and Koh
- ¹³. Waweru
- ¹⁴. Dugdale, D., & Jones, T. C
- ¹⁵. Cochran
- ¹⁶. Djajadikerta
- ¹⁷. Schwarz & Shulman
- ¹⁸. Subramaniam & Mia

- * عباس زاده، محمدرضا و بزاززاده، حمیدرضا (۱۳۸۸). حسابداری مدیریت در کشورهای کمتر توسعه یافته، مجله حسابرس، شماره ۴۵، ص ۵۴-۵۷.
- * حجازی، رضوان، فتوحی، ندا. (۱۳۹۱). بررسی ارتباط همزمان بین استراتژی رقابتی سازمان، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد سازمان: رویکرد تناسب اقتضایی در صنایع شیمیایی و دارویی و وسایل نقلیه موتوری و خودرو. ۱۷-۳۱.
- * گنجوئی، اسما اشرف و نائب‌زاده، شهناز (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تغییرات سیستم های کنترل و حسابداری مدیریت بر عملکرد سازمانی شرکت های تولیدی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- * Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2-27.
- * Anastas, M. (1997). The changing world of management accounting and financial management. *Strategic Finance*, 79(4), 48.
- * Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, organizations and society*, 28(2), 127-168.
- * Gordon, L. A., & Miller, D. (1992). A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 59-69.
- * Johnson, H. T. (1981). Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *Accounting Review*, 510-518.
- * Mat, T. Z. T., Smith, M., & Djajadikerta, H. (2010). Management accounting and organisational change: an exploratory study in Malaysian manufacturing firms. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8(2), 51.
- * Dugdale, D., & Jones, T. C. (2003). Battles in the costing war: UK debates, 1950-75. *Accounting, Business & Financial History*, 13(3), 305-338.